

UNIVERSITÉ DE PARIS — FACULTÉ DE DROIT

L'IDÉE DE JUSTICE

EN

MATIÈRE FISCALE

THÈSE POUR LE DOCTORAT

Présentée et soutenue le Jeudi 18 Janvier 1912, à 1 h. 1/2

PAR

LÉON CHAZELLES

Président : M. TRUCHY, professeur
Suffragants : { MM. PERREAU, professeur
SOUCHON, professeur

PARIS (V°)

M. GIARD & É. BRIÈRE

LIBRAIRES-ÉDITEURS

16, RUE SOUFFLOT ET 12, RUE TOULLIER

1912

THÈSE
POUR LE DOCTORAT

La Faculté n'entend donner aucune approbation ni
improbation aux opinions émises dans les thèses :
ces opinions doivent être considérées comme propres
à leurs auteurs.

L'IDÉE DE JUSTICE

EN

MATIÈRE FISCALE

THÈSE POUR LE DOCTORAT

Présentée et soutenue le Jeudi 18 Janvier 1912, à 1 h. 1/2

PAR

LÉON CHAZELLES

Président : M. TRUCHY, professeur
Suffragants : { MM. PERREAU, professeur
 SOUCHON, professeur



PARIS (V°)

M. GIARD & É. BRIÈRE

LIBRAIRES-ÉDITEURS

16, RUE SOUFFLOT ET 12, RUE TOULLIER

1912



Digitized by the Internet Archive
in 2026

https://archive.org/details/IA41549922_0014

INTRODUCTION

I

Par leur caractère universel, par leur rôle dans le problème des origines, par leur action sur l'intelligence et la volonté, les notions du vrai, du beau, du bien ou du juste ont de tout temps forcé l'attention des métaphysiciens ou des psychologues, qui les étudiaient dans l'Individu pris isolément.

C'est plus tard qu'on les étudia dans l'homme vivant en société.

A ce point de vue, elles constituent des forces sociales s'imposant au premier chef à l'attention de l'historien ou du sociologue. C'est au nom du vrai, du bien ou du juste que, dans les grandes commotions médiévales, l'Orient se heurtait contre l'Occident, — que la Guerre Sociale ébranla pour la première fois jusqu'à ses fondements le vieux monde Romain, — que les législations et même les mœurs s'établissent, se modifient, se renouvellent.

Et telle est la puissance de ces forces-là que si d'autres aussi déchainent les guerres, changent les lois et les coutumes, c'est presque toujours en dissimulant leur vrai caractère, et en agissant sous couleur de Justice ou de Vérité.

Nous nous proposons d'étudier l'une de ces grandes notions, celle du juste, prise en tant que force sociale, et dans ses rapports avec la législation fiscale.

II

C'est une erreur chère à certains modernes de croire que les époques antérieures n'ont pas connu l'influence sociale de la Justice. — Toutefois, ce qui est vrai, c'est que jamais on ne l'a invoquée si bruyamment ni si souvent qu'aujourd'hui.

C'est là une conséquence des transformations politiques. Dès l'instant où tous purent participer, sans autre frein et sans autre régulateur que l'opinion des majorités, à la discussion et à la gestion de la chose publique, chacun dut nécessairement avoir tendance à justifier ses idées ou ses actes en se référant à une notion naturellement accessible à tous et s'imposant à tous.

Et, de fait, les doctrines sociales les plus opposées, les projets de réforme les plus contradictoires, les partis politiques les plus ennemis, se réclament chacun, de plus en plus et

avant tout, de la Justice, — semblant confirmer la prédiction de Stuart Mill, d'après lequel c'est sur ce sentiment que s'appuiera principalement la science sociale.

III

Ce concert universel peut paraître d'abord imposant et réconfortant. Mais aussitôt, il déconcerte. Si les hommes se réfèrent à la Justice, c'est moins pour l'exalter que pour s'en réclamer. Et l'on se demande quelle est la valeur scientifique d'une notion qui, invoquée par chacun, semble inspirer les contraires (1).

La question est d'autant plus importante que la référence à la Justice devient de plus en plus le grand argument des discussions législatives. Dans une assemblée nombreuse, recrutée au hasard de l'élection, orateurs et auditoire trouvent leur compte à partir d'aphorismes généraux, autrement ma-

(1) « Les auteurs de propositions antagonistes prétendent également, en marchant l'un contre l'autre, aboutir à un but identique, « qui serait la Justice réalisée dans l'Etat. »

(D'Eichthal. La Justice dans l'Impôt. *Revue politique et parlementaire*, 1902, page 461).

« On n'a jamais eu des idées très claires sur la Justice, mais chacun a l'idée vague qu'il existe quelque chose comme cela, et les « plus urgentes questions du jour sont urgentes précisément en « raison de quelque suspicion de Justice. »

(Smart. *Distribution of income*. Traduction Guérout).

niables que les données techniques du sujet traité, et sur lesquels on échafaude en paroles toutes sortes de constructions.

Or, la chose est particulièrement dangereuse en matière financière. Les individus voient rarement la Justice du côté opposé à leurs intérêts ; — les majorités jamais ; — et avant de faire de la notion du juste le principe d'une législation fiscale, ou même le fondement d'une seule loi, il est indispensable de savoir ce qu'est exactement cette notion et quelle en est la valeur.

Nous nous proposons donc, d'abord d'examiner, au point de vue philosophique, le concept de Justice ; — d'en étudier l'origine, — si possible le contenu et le fondement rationnel, — et enfin les caractères distinctifs.

Nous rechercherons ensuite si ce concept peut donner, non pas tout d'abord la réponse à tel problème fiscal, mais auparavant une orientation générale, des règles fondamentales que la solution de chaque cas particulier devra respecter.

Nous étudierons enfin les différentes questions fiscales posées au nom de la Justice, et les principales solutions pratiques que leur ont données les législations positives.

L'IDÉE DE JUSTICE

EN

MATIÈRE FISCALE

CHAPITRE I

LE CONCEPT DE JUSTICE

Origine.

Platon pensait que l'âme des hommes, de quelque existence antérieure, a gardé des reflets d'absolu (1).

Et la notion du juste est précisément une de celles qui conduisaient le disciple de Socrate à une si haute idée des lointaines origines de son intelligence.

A cette conception spiritualiste, comme à celles de même nature dont s'inspirent les solutions affirmées par les religions positives, s'oppose la conception matérialiste de Spencer.

Voici comment d'après ce dernier, l'homme a été amené, d'abord au sentiment, puis à l'idée de Justice.

(1) Phédon, Traduction Carran, p. 27.

L'évolution débute par « le contentement qu'éprouve
« l'homme à faire usage de sa force physique et à recueillir
« les avantages qu'elle lui procure » (1). L'homme associe ce
contentement à l'irritation que lui causent les empiétements
dont il souffre directement. Puis il arrive à la notion de
rapports plus étendus. « Il s'excite au contact, tantôt de la
« servitude personnelle, tantôt de la servitude politique. Il
« s'offense des privilèges de classes et des moindres change-
« ments politiques. Enfin, ce sentiment... se développe à
« l'extrême... L'Anglais, par exemple, proteste avec véhé-
« mence contre la plus légère infraction à la procédure du
« Parlement ou d'un meeting public : cette infraction en
« elle-même ne le touche en rien, mais elle pourrait, d'une
« manière détournée, conférer quelque pouvoir à une auto-
« rité quelconque, qui peut-être un jour lui imposerait des
« charges ou des restrictions imprévues (2). »

Le sentiment de Justice ouvre la voie à l'idée de Justice. A mesure, en effet, que la Société devient plus complexe, les manières dont les hommes se lèsent les uns les autres se multiplient et s'enchevêtrent de plus en plus. De multiples expériences apprennent à l'homme que son action « peut, sans
« causer de colères chez autrui, atteindre certaines limites
« au delà desquelles elle exciterait au contraire le ressenti-
« ment. Les expériences s'accumulent, et graduellement, à
« côté de la répugnance pour les actes qui provoquent des

(1) Spencer, *Justice*, traduction Castelot, p. 30.

(2) Spencer, *Justice*, traduction Castelot, p. 30.

« réactions pénibles, grandit la conception d'une limite en
« deçà de laquelle chaque catégorie d'activité peut se déve-
« lopper en liberté » (1). Ainsi, dit Spencer, « l'idée de Jus-
« tice, ou du moins l'idée humaine de Justice, contient deux
« éléments : d'un côté l'élément positif qu'implique la recon-
« naissance du droit de chaque homme à des activités libres
« de toute entrave... ainsi qu'aux avantages qu'elles lui pro-
« curent, — de l'autre l'élément négatif qu'implique le senti-
« ment conscient des limites qu'impose la présence d'autres
« hommes jouissant de droits analogues » (2).

Pour résumer : d'après Spencer, le sentiment de Justice, qui correspond aux sensations agréables ou pénibles que procure à l'homme la possibilité ou l'impossibilité d'exercer ses facultés, nous conduit à l'élaboration de l'idée abstraite de Justice, c'est-à-dire d'une limite que notre activité ne doit pas franchir.

Contenu et fondement rationnel.

Telles sont les deux sortes de conceptions qu'on peut se faire sur l'origine du concept de Justice. — L'une ou l'autre nous conduit-elle à une notion précise sur son contenu et sur son fondement rationnel ?

Dans les conceptions d'ordre spiritualiste, celle de Platon doit être séparée de celles des religions positives.

(1) Spencer, *Justice*, traduction Castelot, p. 39.

(2) Spencer, *justice*, traduction Castelot, p. 40.

Objet de foi, ces dernières peuvent indiquer impérativement, et sans avoir à justifier d'un fondement rationnel, ce que doit contenir, d'après elles, le concept de Justice. « Œil pour œil, dent pour dent », « Ne fais pas aux autres ce que « tu ne voudrais pas qu'on te fit », sont en même temps que des règles de morale, des formules de Justice.

Objet de science, la conception de Platon ne peut, pas plus que la conception matérialiste, se contenter d'affirmer une formule : elle doit la justifier.

Or, ni Platon, ni Spencer, ni aucun philosophe n'est venu à bout de cette double tâche.

Certains ont cependant tenté de définir ce que contient le concept de Justice, en d'autres termes, de dire ce qui est juste :

— Cela est juste, pense Bentham, qui procure plus de plaisir à qui agit que de peine à autrui (1).

— La Justice, dit Oudot, c'est l'équité et la charité (2).

— Pour M. Henri Michel, c'est une certaine valeur donnée à l'homme avec possibilité pour certains d'obtenir davantage (3).

(1) Bentham, cité par Oudot, *Essai de Philosophie du Droit*, p. 49.

(2) Oudot, *op. cit.*, p. 57.

(3) Henri Michel, *L'idée de l'Etat*, p. 640 et suivantes.

— D'après Ihering, c'est l'égalité interne, c'est-à-dire la juste proportion entre les mérites et le salaire, la peine et la faute (1).

Spencer voit la Justice dans « une certaine égalité entre les
« hommes, qui fait que chaque adulte recueille les résultats
« de sa propre nature, et des actes qui en sont la consé-
« quence » (2).

Par leur seule diversité, ces propositions prouvent l'impossibilité de donner de la Justice une définition qui s'impose, ou même d'indiquer un critérium auquel tous devraient reconnaître que tel acte est juste.

Certains des philosophes précités ont d'ailleurs eux-mêmes admis cette impossibilité. C'est ainsi que Ihering donne, dans un autre passage, une nouvelle idée de la Justice : « C'est ce
« qui convient à tous, ce qui assure l'existence de tous ». — Quant à Spencer, son analyse de ce concept aboutit à reconnaître que la Justice se ramène à un intérêt qu'on estime supérieur aux autres. On ne saurait mieux affirmer l'impossibilité d'attribuer à cette notion un contenu stable et unique.

C'est bien ce qu'a dégagé expressément un autre penseur, M. Tanon. — « La Justice, dit-il, répond à des sentiments
« très variés et très complexes, qui ne peuvent être ramenés à

(1) Ihering, *Zweck im recht*, trad. Meulenære, p. 243 et 244.

(2) Herbert Spencer, *Justice*, *op. cit.*, p. 31.

« l'unité ni compris dans une définition qui les épuise tous,
« dans le cadre d'une unique formule (1). »

Et plus loin : « C'est une entreprise vaine que celle qui
« consiste à s'efforcer de trouver un principe dont on puisse
« faire sortir rationnellement toutes les conceptions morales
« sous lesquelles se présente, dans des formes si diverses,
« cette commune notion de Justice (2). »

La constatation de l'impossibilité qui existe de fixer le contenu du concept de Justice, et partant, de démontrer son fondement rationnel, nous conduit à dégager les caractères essentiels de cette notion.

Caractères.

I. — Le plus saillant est la *relativité*.

Dans le domaine des idées, c'est la conclusion qui ressort de l'étude comparée des philosophes qui ont tenté d'analyser et de définir la Justice. Nous venons, en effet, de voir que chacun a une conception personnelle de ce qu'est le juste.

Dans le domaine des faits, les diverses Sociétés ne diffèrent point des philosophes : les conceptions varient fréquemment d'époque à époque, de Société à Société ; parfois même les

(1) Tanon, *L'Evolution du Droit et la Conscience Sociale*, p. 76.

(2) Tanon, *op. cit.*, p. 77.

divergences s'accusent en même temps dans la même Société.

On eut bien étonné un Romain en rangeant parmi les actes injustes le fait de réduire en esclavage un ennemi fait prisonnier. — Pour les Carthaginois, c'était justice de mettre à mort leur général vaincu. — A Sparte on punissait le voleur maladroit, mais on glorifiait le voleur habile, ce qui n'est pas précisément tenir le vol pour injuste. — De nos jours, la même institution, la propriété individuelle, ne paraît-elle pas aux uns l'expression la plus parfaite de la Justice sociale, aux autres la grande injustice, la source des injustices ?

On pourrait multiplier les exemples. Nous nous contenterons d'en ajouter un seul, qui a l'intérêt de viser la science financière :

En un peu plus d'un siècle, nous voyons, sur le problème si important de la répartition des charges fiscales, trois conceptions opposées qui, au nom de la Justice, sont successivement défendues par la doctrine et sanctionnées par la Législation.

C'est d'abord le système des privilèges, dont le Parlement de Paris se fait, à la fin du xviii^e siècle, le champion contre les réformes tentées par le Gouvernement royal. Turgot ayant voulu abolir les corvées, qui frappaient les seuls roturiers, et les remplacer par une taxe additionnelle aux vingtièmes, qui frappaient tout le monde, le Parlement s'y opposa en invoquant l'idée de Justice :

« La première règle de Justice est de conserver à chacun ce
« qui lui appartient, règle fondamentale du droit naturel,
« du droit des gens et du gouvernement civil, règle qui ne
« consiste pas seulement à maintenir les droits de propriété,
« mais encore à conserver ceux qui sont attachés à la per-
« sonne, et qui naissent des prérogatives de la naissance et
« de l'état ; — de cette règle de droit et d'équité, il suit que
« tout système qui, sous une apparence d'humanité et de
« bienfaisance tendrait, dans une monarchie bien ordonnée,
« à établir entre les hommes une égalité de devoirs et à dé-
« truire ces distinctions nécessaires, amènerait bientôt le
« désordre, suite inévitable de l'égalité absolue, et produi-
« rait le renversement de la société civile, dont l'harmonie
« ne se maintient que par cette gradation de pouvoirs, d'au-
« torités, de prééminences et de distinctions, qui tient cha-
« cun à sa place et garantit tous les états de la confusion. —
« Cet ordre ne tient pas seulement à la politique de tout bon
« gouvernement : il a pris sa source dans les institutions di-
« vines... Quels ne sont donc point les dangers d'un projet
« produit par un système inadmissible d'égalité dont le pre-
« mier effet est de confondre tous les ordres de l'Etat en leur
« imposant le joug uniforme de l'impôt territorial (1) ? »

Pottier, dans ses « *Réflexions sur le Traité de la dixme*

(1) Remontrances du Parlement de Paris au XVIII^e siècle, cité par Vignes, *Histoire des Doctrines sur l'impôt en France*. Ce remarquable ouvrage contient sur la question les renseignements les plus intéressants. Voir notamment l'opinion des défenseurs des privilèges, p. 362 et suivantes.

royale », avait soutenu la même thèse, par des arguments différents, mais tirés eux aussi de l'idée de Justice :

« Les privilèges financiers de la Noblesse, dit-il, ne sont-ils
« pas, en effet, l'équitable compensation des privilèges écono-
« miques des roturiers ? Ne réserve-t-on pas à ces derniers
« l'exercice des professions lucratives ? N'ont-ils pas le com-
« merce et l'industrie pour s'enrichir, alors qu'au contraire
« l'accès de ces carrières est fermé aux gentilshommes à
« peine de déroger, de perdre les prérogatives de leur rang,
« et alors que l'honneur oblige la noblesse à prendre du ser-
« vice dans l'armée, ce qui est l'occasion de mille dépenses
« ruineuses pour les familles de l'aristocratie ? »

Cette théorie, au moment où Pottier et le Parlement de Paris la défendaient, était consacrée par la Législation. Mais elle n'était déjà plus compatible avec la conception que l'évolution sociale avait fait naître de la Justice. Aussi voit-on, après la Révolution, la Législation sanctionner une théorie opposée, que venait de mettre en honneur Adam Smith, à savoir que « tous les sujets de l'Etat doivent contribuer aux
« dépenses autant que possible en proportion de leurs facul-
« tés, c'est-à-dire en proportion des revenus dont ils
« jouissent sous la protection de l'Etat ».

Avec la règle de proportionnalité de l'impôt, qu'on a cru longtemps contenue dans cette proposition, et qu'adopta le Législateur d'alors, un pas décisif semblait fait dans la voie de la Justice fiscale, et beaucoup croyaient même qu'on avait

réalisé ainsi la Justice absolue, en décidant que tous supporteraient l'impôt, chacun proportionnellement à ses moyens.

Notre système fiscal repose d'ailleurs encore presque exclusivement sur cette conception, et il faut dire que beaucoup d'auteurs le considèrent comme un système d'équité.

Toutefois une tendance encore peu nette, mais certaine, se manifeste de nos jours en sens opposé. Elle nous vient d'Allemagne. Elle touche, non pas seulement au problème de la répartition des charges, mais à la notion même de l'impôt. Ce dernier fut considéré longtemps par tous, et l'est actuellement encore par la plupart, comme un mal nécessaire, comme le « moyen technique » de pourvoir aux frais généraux de la Société. — Aujourd'hui, certains se sont demandé si l'on ne doit attribuer à l'impôt que cet unique but purement financier, et s'il ne faudrait pas lui donner un but de politique sociale, permettant de redresser les injustices qui se produisent dans le régime de la liberté des conventions. « Si l'on admet « ce second but, dit le professeur allemand Wagner, il en résulte une conception extensive ou, si l'on veut la nommer « ainsi, une conception de politique sociale à côté de la conception purement financière (1). »

Dans un système basé sur cette conception, l'impôt ne se répartit plus proportionnellement à la quantité des biens frappés et sans considération de la situation individuelle des

(1) Wagner, *Traité de la Science des Finances*, édition française, t. II, p. 108.

citoyens. Il se répartit au contraire d'après cette situation même, est progressif ou dégressif, muni de tout un système complexe de déductions ou d'atténuations pour minimum d'existence, charges de famille, etc...

Les législations n'ont point accepté franchement cette conception. Mais certaines lois fiscales récentes ne peuvent que s'en réclamer, et ne sont point compatibles avec la règle de proportionnalité de l'impôt.

Ainsi, en un peu plus d'un siècle, nous voyons la notion de Justice invoquée d'abord en faveur des privilèges fiscaux, — puis en faveur de l'impôt proportionnel et réel frappant tous les citoyens sans autre distinction que celle de la quantité des biens imposés, — enfin en faveur de l'impôt personnel, progressif ou dégressif, frappant les citoyens non plus d'après la quantité des biens imposés, mais d'après la quantité des biens possédés par chacun, avec un système de surcharges et d'exemptions qui tend à revenir, sous une autre forme, au régime des privilèges fiscaux.

Pascal avait déjà dit :

« On ne voit presque rien de juste ou d'injuste qui ne
« change de qualité en changeant de climat. Trois degrés
« d'élévation du pôle renversent toute la jurisprudence. Un
« méridien décide de la vérité, ou peu d'années de posses-
« sion. Les lois fondamentales changent. Le droit a ses

« époques. Plaisante justice qu'une rivière borne. Vérité en-
« deçà des Pyrénées, erreur au delà (1). »

II et III. — Pour un penseur épris d'absolu comme Pascal, le plus amer n'est pas de se dire que l'idée de Justice est relative, c'est de se dire qu'elle l'est nécessairement, et le sera toujours.

Elle l'est nécessairement, parce qu'elle est une idée *com-
plexe et seconde* :

« Ni l'idée mathématique de l'égalité dit M. Tanon, ni
« celles de la proportionnalité, de l'équivalence, de la réci-
« procité, ni l'idée de l'harmonie et de la beauté, ni celle de
« l'identité et de l'accord de la pensée avec elle-même, ni
« même l'idée plus large de la solidarité, qui toutes entrent
« pour quelque part dans cette notion, loin d'en être la
« source unique, ne suffisent pour épuiser son contenu, si
« riche et si divers, ni ne répondent à la variété, à la cha-
« leur et à la force des sentiments que son évocation éveille
« dans l'esprit des hommes... (2) »

M. Tanon en conclut justement que l'idée de Justice, — ou plutôt « les idées de Justice » — ne sont susceptibles, ni d'une définition, ni même d'une énumération exacte.

M. de Tarde, de son côté, écrit :

(1) Pascal, *Pensées*.

(2) Tanon, *op. cit.*, p. 77.

« La Justice comprend évidemment une idée d'égalité entre
« ceux qui sont dans une situation identique. Mais s'il y a en
« elle un élément stable, il y a aussi quelque chose de va-
« riable. Quel sera le point caractéristique de cette identité
« de situation ? Dans la Loi du talion, c'est le fait matériel,
« commis : pour une blessure faite, il faut une blessure
« égale. Pour d'autres, c'est l'aspiration à une même chose :
« c'est l'égalité entre consommateurs, l'égalité entre ceux qui
« ont besoin de choses semblables. Pour d'autres, c'est le fait
« que des besoins identiques sont éprouvés par des personnes
« ayant ces besoins au même degré : à chacun suivant ses
« besoins. — Pour d'autres enfin, que chacun des consom-
« mateurs a des œuvres de même valeur : à chacun selon ses
« œuvres (1). »

De toutes ces conceptions, aucune ne paraît susceptible
d'être utilisée dans tous les cas. Pourquoi ? Parce que la Jus-
tice est une idée *seconde* :

« La Justice, explique M. Demogue, consiste essentielle-
« ment à extraire des diverses situations que l'on rencontre
« un caractère jugé fondamental. Ce caractère jugé fonda-
« mental ne se rencontre pas nécessairement en toute hypo-
« thèse. Toute conception de la Justice peut donc être étroite,
« puisqu'elle ne vise qu'un aspect des choses et de portée

(1) Tarde, *L'Opposition Universelle*, p. 413. Voir aussi l'ouvrage du
Professeur Demogue, *Les Notions fondamentales du droit privé*, Paris
1911, p. 121 et suivantes.

« limitée. Il est donc naturel, même nécessaire, quand on se
« préoccupe de l'idée de Justice, d'en avoir plusieurs con-
« ceptions à la fois. Mais alors chacune n'a point son domaine
« absolument distinct et dans certains cas, ces deux con-
« ceptions entrent en conflit. Comment exercer un choix? Si
« le législateur a conscience de ces difficultés, il sera encore
« amené à se décider d'après des conceptions générales où se
« retrouve quelque chose de ses goûts de calme ou d'acti-
« vité. »

Stuart Mill avait fait la même observation lorsqu'il disait qu'entre les conceptions de la Justice il faut un principe autre pour décider. Ce principe serait, d'après lui, l'utilité sociale (1).

CONCLUSION

Telle paraît bien être la seule réponse que puisse donner la raison au problème soulevé par la notion du juste :

Que cette notion s'impose *a priori* à notre esprit, comme le croient les philosophes spiritualistes, ou qu'elle soit le résultat de l'expérience, comme le croient Spencer et les matérialistes, elle se ramène simplement à l'idée, qui se retrouve dans l'esprit de tout homme, d'une limite en deça de laquelle il peut

(1) Stuart Mill, *Utilitarisme*, p. 113. M. Tanon lui aussi a fait observer que *Les Idées de Justice*, sont liées à nos conceptions éthiques, politiques, philosophiques, religieuses.

agir, et au delà de laquelle il doit s'abstenir. Le concept universel ne va pas plus loin. Il ne peut pas aller plus loin. Il n'assigne pas à cette limite sa place. Mais les individus, et aussi les Sociétés, veulent la lui assigner, parce que c'est leur instinct, et parce que c'est leur besoin. — Seulement, la raison ne peut pas fournir, avec une évidence qui force l'esprit, un critérium de Justice qui s'impose à tous et qui permette aux hommes de conserver, pour dire ce que demande la justice dans telle question concrète, l'unanimité avec laquelle ils sentent qu'il y a une Justice. Dès lors, pour fixer la limite, pour se faire un critérium, chaque individu et chaque Société a recours à un principe que le concept universel de Justice ne contient pas en soi. Les uns le cherchent dans l'impératif catégorique des religions positives, les autres dans leurs conceptions éthiques, philosophiques, politiques, sociales. Mais ces conceptions diffèrent nécessairement, parce qu'aucune n'est imposée absolument par la raison, et parce que le sentiment et l'intérêt prennent dès lors à leur naissance une part prépondérante. C'est pourquoi la notion de Justice, dès qu'elle s'applique à un objet concret, devient une idée seconde, partant complexe, relative, discutable.

Mais telle quelle, cette idée emprunte à la notion universelle un tel rayonnement et une telle puissance, qu'elle soulève les élites et les masses, inspire les sacrifices, domine et finit souvent par vaincre les intérêts, résiste à la force, et par dessus les législations et les frontières, bouleverse les rapports entre les hommes.

CHAPITRE II

RÔLE DE LA NOTION DE JUSTICE EN MATIÈRE FISCALE

La notion du juste conduit-elle à concevoir un système fiscal dont on puisse dire *a priori* qu'appliqué dans toute Société quelle qu'elle soit, il y réalisera la Justice absolue ?

L'analyse que nous venons de faire de ce concept et de ses caractères nous donne la réponse. Elle est négative.

Dès l'instant où l'idée de Justice est une idée seconde, elle ne peut fournir dans une question précise une conclusion rationnelle que par déduction d'un principe extérieur préalablement admis. Dès lors, en matière fiscale, on ne peut dire d'aucun impôt, ni d'aucun système d'impôt, qu'il est en soi d'une Justice absolue. Il ne sera jamais que d'une Justice relative, par rapport à l'organisation sociale dans laquelle il doit fonctionner. La preuve, c'est que tel impôt, qui réalise le maximum de Justice dans une Société, sera inique dans une Société organisée différemment.

Cette réponse, dira-t-on, ne fait que reculer la question. Puisque le système fiscal ne peut être conçu séparément de l'organisation sociale, posons le problème autrement et demandons : la notion du juste amène-t-elle à concevoir une organisation sociale, et par conséquent un système fiscal, dont on puisse dire *a priori* qu'appliquée dans toute Société, quelle qu'elle soit, elle y réalisera la Justice absolue !

On pourrait sans doute dire oui, si la science sociale était une science mathématique. Lorsqu'on raisonne sur des nombres, dont chaque unité est identique aux autres unités, et reste toujours identique à elle-même, il n'est pas *a priori* impossible de trouver une loi qui restera exacte dans toute combinaison, quelle qu'elle soit.

Mais la science sociale est la plus compliquée des sciences expérimentales. Non seulement les unités sur lesquelles on raisonne, c'est-à-dire les Sociétés diffèrent profondément entre elles, mais aucune ne reste toujours identique à elle-même. Chacune a des conditions de vie distinctes, qui tiennent à sa formation historique, à ses croyances, au milieu physique où elle s'agite, aux droits reconnus par les législations antérieures, au nombre de ses membres, à leurs mœurs. Il n'est pas possible de concevoir une organisation sociale répondant aux exigences souvent contradictoires de ces différents facteurs.

D'ailleurs, un autre élément intervient, qui ne permet même pas d'affirmer qu'une organisation déterminée restera

toujours bonne pour la même Société : c'est l'intelligence et la volonté de l'homme, qui arrivent à modifier essentiellement les conditions de vie de cette Société. Peut-on dire, par exemple, qu'une organisation sociale qui aurait au temps de Tacite, réalisé le maximum de justice parmi les peuplades germaniques, pourrait produire le même effet dans l'Angleterre actuelle, maritime et livrée au régime de la grande industrie ?

Ainsi, il paraît certain que la notion du juste ne permet de concevoir *a priori* ni un système fiscal, ni même une organisation sociale qui, appliqués dans une Société quelle qu'elle soit, y réaliseraient la Justice absolue.

*
* *

Supposons donc une organisation sociale constituée. Quel pourra y être, en matière fiscale, le rôle de la notion du juste ?

La question se pose à deux points de vue :

Dans le premier, celui de M. d'Eichtal appelle le point de vue statique, l'organisation sociale existante est acceptée. Dans ces conditions, l'idée de Justice pourra-t-elle avoir une influence sur le système fiscal, et jusqu'où ira cette influence ?

Nous croyons que l'idée de Justice peut et doit dans ce cas

exercer une influence. Nous avons vu avec M. Demogue que la Justice consiste à extraire des diverses situations que l'on rencontre un caractère jugé fondamental, et, d'après le rôle plus ou moins important qu'il a dans chaque cas, à fixer la solution. Il s'agit donc, ici, de dégager les principes fondamentaux sur lesquels repose l'organisation sociale envisagée : ces principes imposeront des règles générales que devra, pour être juste, respecter tout système fiscal.

Doit-on aller plus loin, et demander à l'idée de Justice non plus seulement de dicter des règles générales aux lois fiscales, mais de déterminer ces lois elles-mêmes, en d'autres termes, d'imposer un système fiscal, et d'en régler le fonctionnement ?

Nous ne le croyons pas. La science financière vit de réalités, et non de déductions. Elle est aux prises avec les complications infinies de la vie économique, avec les multiples combinaisons des intérêts privés, avec la nécessité de pourvoir, sans tarir la prospérité nationale, à un budget qui s'enfle de façon de plus en plus invraisemblable. Pour résoudre ce si délicat problème, elle a des données techniques. Il faut lui laisser suivre ces données. Tout ce qu'on peut et qu'on doit exiger d'elle, c'est de respecter les règles générales fournies par l'idée de Justice.

Dans un second point de vue, que M. d'Eichthal appelle le point de vue dynamique, l'organisation sociale existant est rejetée comme injuste.

Le rôle de la Justice dans la science fiscale serait alors d'inspirer un système d'impôt qui corrige les effets injustes de cette organisation.

Nous estimons que c'est là un rôle qui n'appartient point à la science financière. Si l'organisation sociale est jugée injuste, il faut la modifier dans ce qu'elle a d'inique.

Mais la laisser subsister telle quelle, en demandant seulement à la science financière de corriger, dans chaque budget, les effets dont par ailleurs on respecte les causes, c'est demander à cette science d'accomplir une œuvre pour laquelle elle n'est point faite. Elle ne pourra que l'accomplir mal. En effet, les lois fiscales édictées dans un tel esprit ne correspondraient point à l'organisation dans laquelle elles devraient fonctionner. Elles y co-existeraient avec d'autres lois adaptées, elles, à cette organisation. Il en résulterait, en pratique de grandes difficultés d'application et des incohérences qui, bien loin de ramener plus de justice aboutiraient à une plus grande injustice.

II.

Il nous reste maintenant à nous demander quel rôle l'idée de Justice, dans notre organisation sociale actuelle, joue ou doit jouer en matière fiscale.

Examinons d'abord le point de vue statique.

Notre organisation sociale repose sur la propriété individuelle et sur les deux principes de l'égalité en droit et de la liberté économique des citoyens.

Il y a liberté économique, lorsque chacun d'une part est libre d'employer son activité dans la profession qu'il choisit, ou de ne pas l'employer du tout, — et d'autre part reste sans restriction propriétaire du produit de cette activité. Par conséquent, les lois sur la protection des travailleurs ou sur l'hygiène publique ne font pas échec à ce principe.

Le caractère fondamental d'une Société ainsi constituée, c'est l'égalité entre ses membres. Le système fiscal, pour être juste, doit donc d'abord n'exempter personne des charges publiques. C'est ce qu'on a appelé le principe de la généralité de l'impôt.

Il doit ainsi répartir l'impôt d'une façon uniforme entre les contribuables. C'est le principe de l'uniformité.

Nous étudierons dans le détail ces deux grandes règles, et nous verrons jusqu'où l'idée de Justice, qui les a dictées, étend en pratique son influence dans leur application.

Une troisième conclusion doit être tirée des principes de liberté économique et d'égalité en droit des citoyens. C'est que l'impôt, quelle que soit la définition qu'on lui assigne, doit toujours avoir pour caractère distinctif de représenter une participation aux *charges publiques*. Lui attribuer un autre

caractère, en faire notamment un instrument de déplacement des fortunes, constituerait, dans une organisation qu'on continuerait à prétendre fondée sur l'égalité et la liberté, et qui resterait telle à d'autres points de vue, une mesure féconde en injustices (1).

Reste le point de vue dynamique.

C'est en se plaçant à ce point de vue que certains voudraient faire de l'impôt un instrument de réformes sociales tendant, au nom de la Justice et par le déplacement des fortunes, à établir l'égalité de fait, ou une plus grande égalité de fait parmi les hommes.

Une distinction est à faire entre les partisans de cette conception.

Les uns considèrent franchement comme mauvais deux des fondements de notre organisation sociale : la propriété individuelle et la liberté économique, et ils demandent à l'impôt justicier de neutraliser les effets de ces institutions.

Nous avons dit qu'à notre avis c'est courir au-devant de plus grandes injustices. Si la propriété individuelle et la li-

(1) « On altère gravement le caractère de l'impôt quand il cesse « d'être la participation de chacun aux dépenses publiques, et qu'il « devient un instrument propre à favoriser certaines tentatives de « répartition des richesses. » Discours de M. Caillaux à la Chambre des Députés, séance du 10 décembre 1901.

berté économique sont des sources d'iniquité, il appartient à la science sociale, après l'avoir prouvé, de proposer une organisation basée sur des principes plus justes. Nous pensons d'ailleurs que s'il faut, avec Spencer, voir la Justice dans « une certaine égalité entre les hommes, qui fait que chaque « adulte recueille les résultats de sa propre nature et des actes « qui en sont la conséquence (1) », la propriété individuelle et la liberté économique sont les meilleurs instruments de Justice dans l'organisation d'une Société. Mais quoi qu'il en soit, ce que condamnent à la fois la raison et l'expérience, c'est la prétention d'introduire, dans une organisation sociale qui continue à fonctionner d'après ces principes, un système fiscal qui en doit prendre le contre-pied.

D'autres, sans condamner comme injustes les principes de notre organisation sociale, prétendent qu'en fait leur application est faussée dans la Société actuelle, et que la Justice demande à l'impôt de remettre, autant que possible, les choses dans le même état que si ces principes produisaient normalement tous leurs effets.

Supposons, par exemple, que la théorie de la plus-value de Karl Marx soit reconnue exacte, et qu'il soit en conséquence établi que les rémunérations des salariés ne représentent pas le produit de leur activité, mais bien ce produit diminué d'un prélèvement que l'employeur effectue sans cause. Le principe de la liberté économique se trouverait, en fait, violé.

(1) Spencer, *La Justice*, *op. cit.*, p. 31.

La Justice ne demanderait-elle pas alors impérieusement au législateur d'anéantir les effets de cette violation au moyen d'un impôt qui enlèverait aux employeurs, pour le rendre aux salariés, ce prélèvement inique ?

Eh bien non, ce n'est pas ce que demanderait la Justice.

Par hypothèse, le Législateur a les preuves de la violation de la liberté économique. Il peut donc remonter des effets à la cause. Ce que la Justice lui demande alors de faire, c'est de supprimer cette cause, et de prendre des mesures pour que la liberté économique soit respectée et que le prélèvement inique n'ait plus lieu.

Mais il ne doit pas consacrer en quelque sorte ce prélèvement en édictant un impôt déplaçant les fortunes. Ce serait ajouter une seconde violation des principes à la première, et non pas supprimer celle-ci, — et comme toujours, cette faute de logique aurait dans les faits une répercussion désastreuse car on se heurterait à l'impossibilité pratique d'organiser un impôt qui remplisse exactement son but en ôtant le prélèvement injuste précisément à ceux qui en bénéficient pour le rendre précisément à ceux qui en sont dépouillés.

*
* *

Le seul rôle que dans notre organisation sociale on puisse donc assigner à la notion de Justice en matière fiscale, c'est

d'inspirer l'idée de généralité de l'impôt, — l'idée d'uniformité de l'impôt, — et l'idée que l'impôt doit garder pour caractère distinctif d'être une participation aux *charges publiques*. La meilleure expression qu'on puisse donner à cette dernière idée c'est, croyons-nous, de définir l'impôt : « La part de chacun dans les frais généraux de la Société (1). »

Il reste à examiner dans quelle mesure ces idées exercent leur influence, soit dans la législation positive, soit dans la législation proposée à l'opinion.

(1) Cette définition est due à M. Alglave.

CHAPITRE III

GÉNÉRALITÉ ET UNIFORMITÉ DE L'IMPÔT

SECTION PREMIÈRE

Notions communes aux deux principes.

« Les principes de généralité et d'uniformité de l'impôt,
« dit Wagner, peuvent être considérés comme des axiomes
« d'équité dans notre mentalité moderne, axiomes donnés par
« notre conception même de la liberté et de l'égalité person-
« nelles et politiques, et que nous concevons d'une façon in-
« dividualiste, de particulier à particulier, de sorte que cha-
« que individu, au moins en principe, est redevable d'impôts,
« comme membre de la collectivité, Etat, Département, Com-
« mune, etc., en vertu du principe de la généralité, — et
« que tous les individus sont uniformément imposés, si on
« les compare l'un à l'autre, à la différence de l'ancienne
« constitution par ordres, sous laquelle l'équité dans l'impo-
« sition consistait dans un règlement contractuel entre prin-

« cipes et ordres, et dans l'accord sur la répartition de la charge fiscale entre les ordres (1)... »

Ces principes sont si bien passés dans les mœurs publiques que la plupart des constitutions les édictent expressément (2).

Aux Etats-Unis de l'Amérique du Nord, la constitution fédérale, art. 1, section 8, § 1 *in fine*, proclame : « Tous droits, impôts et excises seront uniformes dans toute l'étendue des Etats-Unis. » — Des formules analogues sont contenues dans les constitutions des Etats particuliers.

En Prusse, la Constitution, art. 101, décide : « Aucun privilège ne pourra être établi en matière d'impôts. »

En Italie, le Statut, art. 25, porte que tous « contribuent indistinctement, en proportion de leur avoir, aux charges de l'Etat ».

En Belgique, l'art. 112 de la Constitution dispose qu'« il ne peut être établi de privilège en matière d'impôts ».

En France, les déclarations du même genre sont nombreuses :

Constitution de 1791, art. 13 : « La contribution com-

(1) V. Wagner, *op cit.*, p. 217.

(2) Les exemples qui suivent sont cités par Jèze (Cours Elémentaire de Science des Finances et de Législation financière française, Paris 1910), p. 632.

« mune doit être également répartie entre tous les citoyens... »

Constitution de 1793, art. 101 : « Nul citoyen n'est dispensé
« de l'honorable charge de contribuer aux charges publiques. »
Constitution de l'An III, art. 303 : « Les contributions de
« de toute nature sont réparties entre tous les contribuables à
« raison de leurs facultés. »

Charte de 1814, art. 2 : « Les Français... contribuent in-
« distinctement, dans la proportion de leur fortune, aux
« charges de l'Etat. »

Acte additionnel du 22 avril 1815, art. 59 : « Les Fran-
« çais sont égaux devant la loi... pour la contribution aux
« impôts et charges publiques. »

Constitution de 1848, préambule VIII : « Les citoyens
« doivent... participer aux charges de l'Etat en proportion de
« leur fortune », — et art. 15 : « Chacun y contribue (à
« l'impôt) en proportion de ses facultés et de sa fortune. »

Théoriquement, la signification de ces règles paraît assez nette. Celle de la généralité semble dire qui doit payer l'impôt, — et celle de l'uniformité, dans quelle mesure chacun doit être imposé.

Pratiquement, le meilleur moyen de les appliquer le plus strictement et le plus nettement possible, serait d'établir un impôt unique taxant tout le monde d'après le degré de puissance économique de chacun. — On a proposé cet impôt à

l'opinion (1), et on a imaginé des modalités différentes pour régler l'uniformité de taxation. Quelles que soient d'ailleurs ces modalités, il est évident que l'impôt unique permettrait d'appliquer beaucoup plus clairement et beaucoup plus sûrement les deux règles que nous étudions.

C'est ici que les faits infligent à la logique abstraite, et un peu aussi, croyons-nous, à l'idée de Justice, un nouveau recul. La science financière enseigne l'impossibilité d'établir un impôt unique dans nos Sociétés où l'hypertrophie de l'Etat a amené les budgets aux chiffres invraisemblables qu'ils ont atteints, et où l'intensité de la vie économique a tant multiplié et compliqué les rapports et les combinaisons d'intérêts qu'il serait puéril d'espérer pouvoir tirer d'un seul impôt le rendement incroyable qu'arrive à obtenir le fisc en traquant par d'innombrables taxations les richesses et les produits à chaque manifestation, à chaque transformation, à chaque circulation. — Dans notre organisation politique et sociale, l'impôt unique est une utopie.

On conçoit dès lors que, dans un système compliqué d'impôts multiples, les règles de généralité et d'uniformité ne peuvent pas être d'une portée très précise. — En réalité, elles signifient surtout que certaines institutions du passé ont été

(1) De Foville, « La Justice dans l'Impôt » (*Revue politique et parlementaire*, avril 1902, p. 20 et suiv.) Voir aussi la thèse de M. Merle : « La Justice dans l'Impôt et l'impôt sur le Revenu en France », Grenoble 1906.

abolies, et c'est à ce titre qu'on peut dire qu'elles inspirent dans ses grandes lignes notre système fiscal. Mais dans bien des questions concrètes, elles n'imposent point avec évidence une solution, et ne réussissent à éviter ni les divergences de fait, ni même les controverses de doctrine.

SECTION II

Généralité de l'impôt.

Dans un système d'impôts multiples, cette règle ne peut pas vouloir dire qu'en fait chaque membre de la Société paiera une part de chaque impôt. Qui dit impôts multiples, dit nécessairement impôts conditionnels, c'est-à-dire impôts qui frappent uniquement les membres de la Société se trouvant dans des conditions déterminées à l'avance.

Le principe de généralité signifie donc que chaque impôt doit frapper, sans exemption, toutes les personnes qui se trouvent dans les conditions en vue desquelles il a été édicté.

Etant donnée l'extrême variété des taxations, on n'a pas à craindre que certaines catégories d'individus ne soient frappées par aucun impôt.

Ceci posé, examinons les divers points sur lesquels l'application de la règle de généralité soulève des difficultés, tant en ce qui concerne les personnes physiques qu'en ce qui concerne les personnes morales.

A. — Imposition des personnes physiques.

Il semblerait à première vue que la règle de généralité ne doive pas soulever de grandes difficultés d'application en ce qui concerne les personnes physiques. Ne suffit-il pas de prohiber toute exemption, c'est-à-dire d'assujettir à chaque impôt tout individu réalisant les conditions qui donnent lieu à la perception de cet impôt ?

Le problème serait simple, en effet, s'il n'y avait pour édicter et percevoir des taxes qu'un seul groupement politique. Mais la réalité est infiniment plus complexe.

D'une part, les groupements politiques qui édictent et perçoivent l'impôt sont nombreux. — D'autre part, les individus peuvent se trouver soumis à la fois à l'action de plusieurs de ces groupements. Par exemple, le citoyen d'un pays, et y résidant, peut tirer ses revenus d'un autre pays, ou bien il peut, tirant ses revenus de sa patrie, les dépenser à l'étranger où il réside.

Que demande la justice ? Si on applique strictement la règle de généralité, et qu'on refuse toute exemption, ne va-

t-on pas violer la règle d'uniformité, en aboutissant à des doubles impositions ?

La question est infiniment délicate, et, même au point de vue abstrait, paraît difficilement se prêter à une solution certaine. Si l'on se place au point de vue des collectivités, il semble que la justice demande que l'impôt atteigne tout le monde, que par exemple le citoyen qui dépense à l'étranger les revenus tirés de sa patrie soit atteint par l'impôt sur le revenu comme l'étranger qui réside à l'intérieur. Mais, se plaçant au point de vue des individus, beaucoup d'économistes considèrent comme injuste que la même personne soit frappée deux fois à l'occasion d'un même revenu, et qu'ainsi, dans l'exemple ci-dessus, le même individu subisse sur son revenu un premier prélèvement dans son pays d'origine et un second dans son pays de résidence.

Le premier, croyons-nous, Wagner a analysé le problème, en se plaçant successivement au point de vue des citoyens et des étrangers. Nous croyons que le mieux est de suivre la même marche.

Il y a d'abord les citoyens habitant à l'intérieur et tirant leurs revenus de l'intérieur.

Il semble *a priori* qu'il ne devrait surgir ici aucune difficulté, et que s'il y a une catégorie dans laquelle des échecs au principe de la généralité de l'impôt semblent ne pas de-

voir s'imposer en fait et surtout n'être pas explicables en doctrine, c'est bien celle-là.

Nous rencontrons cependant plusieurs exemptions dont il échet de faire la critique au point de vue justice. — A cause de leur importance, nous les examinerons à part.

D'autres citoyens, résidant aussi à l'intérieur, peuvent tirer leurs revenus ou une partie de leurs revenus de l'étranger.

Voici en ce qui les concerne l'avis de Wagner :

« Ce sont en général les revenus des rentes de capitaux placés à l'étranger en propriétés foncières, exploitations industrielles, valeurs, etc... A l'intérieur, il y a lieu de saisir autant que possible ces revenus par l'impôt personnel national et éventuellement par l'impôt sur la rente des capitaux, et cela pour le montant obtenu après défalcation des impôts étrangers qui ont pu être payés. (C. F. Loi prussienne du 1^{er} mai 1851, article 17) (1). »

La loi de 1891 frappe également tous les revenus du citoyen prussien, aussi bien ceux qu'il tire de l'étranger que ceux qu'il tire de l'intérieur.

La solution préconisée par Wagner n'évite pas la double

(1) Wagner, *Traité de la Science des Finances*, trad. Ronjat, *op. cit.* page 234.

imposition. Elle la prévoit même. Et c'est ce qui peut faire hésiter certains esprits. Il est évident, en effet, que si le revenu est imposé à l'étranger, le *bis in idem* sera éclatant puisque (ce n'est point toujours le cas dans le reproche de double emploi qu'on fait à certains impôts, notamment en ce qui concerne l'imposition des personnes morales) c'est la même personne qui devra payer deux fois à l'occasion du même revenu. On objecte à cela, il est vrai, qu'un Etat souverain ne peut renoncer à appliquer ses lois fiscales en considération d'impôts perçus en dehors de son territoire par des Etats étrangers.

Le meilleur moyen de concilier le point de vue collectif et le point de vue individuel serait de conclure des accords internationaux. Plusieurs existent déjà, notamment ceux entre l'Autriche et la Prusse (21 juin 1898 et 18 avril 1900), — entre l'Autriche et la principauté de Lichtenstein (1901), entre l'Autriche et la Bavière (6 octobre (1903) (1).

Une troisième catégorie est celle des citoyens résidant à l'étranger et tirant leurs revenus de l'intérieur.

Nous retrouvons ici le même antagonisme entre le point de vue collectif et le point de vue individuel, — et la même solution à conseiller, à savoir les accords internationaux.

Toutefois, il nous paraît que l'imposition du revenu dans

(1) Jèze, *op. cit.*, édit. 1904, p. 670.

le pays d'origine est dans ce cas beaucoup plus indiquée. Théoriquement, nous ne croyons même pas qu'on puisse opposer une objection sérieuse au point de vue justice. Pratiquement, l'imposition a le grand avantage d'être facile à réaliser. Elle permet en outre de combattre l'*absentéisme*, qui en général est un mal pour une nation.

Ces différentes raisons nous font pencher en faveur de cette solution. Dans la législation positive, la loi de 1891 a adopté en Prusse cette manière de voir, et l'impôt sur le revenu frappe les citoyens de cet Etat, qu'ils habitent leur patrie ou l'étranger.

Une dernière catégorie, de beaucoup la moins importante, est celle des citoyens habitant l'étranger et tirant leurs revenus de l'étranger.

Une observation de fait enlève à la question presque tout son intérêt pratique : c'est la difficulté très considérable, et parfois insurmontable, que l'on rencontre pour la perception de l'impôt. Aussi, en fait, l'imposition personnelle du revenu est-elle généralement abandonnée. Théoriquement, elle pourrait cependant se justifier si l'on se place au point de vue de la collectivité, mais c'est certainement dans cette hypothèse que les doubles impositions prêteraient le plus à critique.

Ceci nous amène à la question d'imposition des étrangers eux-mêmes.

Comment, d'une manière générale, peut-on justifier cette imposition ?

La chose est relativement facile pour ceux qui voient dans l'impôt le prix des services rendus. Encore serait-il difficile d'expliquer, d'une part le manque de proportion qui existe presque toujours entre la taxe et la valeur du service, — d'autre part et surtout, le caractère obligatoire et la fixation unilatérale de l'impôt par l'Etat hospitalier, toutes choses qui sont en contradiction avec l'idée contractuelle qui est à la base de la notion de l'impôt-échange.

Mais que diront ceux qui, répudiant cette conception, considèrent l'impôt comme une obligation sociale ? — Ne semble-t-il pas qu'il s'agisse là d'un devoir civique devant astreindre les seuls citoyens ?

Nous croyons la conception de l'impôt-obligatoire bien préférable à celle de l'impôt-échange. Mais ce serait, à notre avis la rendre beaucoup trop étroite que de la limiter à l'idée d'obligation *civique*. C'est obligation *sociale* qu'il faut dire. — On peut être soumis à l'action d'un groupement politique à plus d'un titre. Quiconque, par exemple, s'établit sur le territoire d'un Etat, se trouve assujetti, par le fait même de sa résidence, à certains devoirs envers cet Etat. En d'autres termes, certains rapports avec des hommes ou des biens d'un

groupement politique indépendant impliquent par leur nature la soumission à certains actes de souveraineté émanant de ce groupement. L'imposition est un de ces actes.

Il nous paraît donc difficile, du moins dans nos Sociétés actuelles, de voir dans le principe de l'imposition des étrangers un principe contraire à la justice.

Mais jusqu'où doit aller cette imposition ? — Doit-on appliquer la règle de généralité si strictement que l'étranger doive se trouver, dans les lois fiscales, exactement sur le même pied que le national ?

Voici ce que dit à ce sujet Wagner :

« L'obligation fiscale, en tant qu'obligation civique, ne
« frappe d'abord que les premiers (nationaux). Mais, sous
« forme de sauvegarde (schulz gelder) et autres redevances
« analogues, on étend volontiers l'impôt aux étrangers dès
« que cela présente un intérêt pratique d'après la situation
« de fait, soit avant tout d'après leur nombre et leur aisance,
« par exemple, dans la Grèce antique. Dans le cours de l'évo-
« lution moderne des impôts, l'imposition des étrangers s'est
« développée de plus en plus généralement et complète-
« ment (1). »

.

Le professeur allemand paraît donc voir dans cette ques-

(1) Wagner, *Traité de la Science des Finances*, trad. Ronjat, op. cit., II, p. 157.

tion plutôt un problème pratique à résoudre d' « après la situation de fait » qu'un problème de justice susceptible d'une solution constante.

C'est bien à cette manière de voir que nous conduit l'analyse des situations concrètes dans lesquelles se pose la question.

L'étranger qui entre en rapports avec les sujets d'un Etat peut résider ou non à l'intérieur de cet Etat.

Dans le premier cas, une distinction est à faire.

Ou bien l'étranger réside à l'intérieur en vue d'y *acquérir* des revenus. Il est entrepreneur, industriel, commerçant, ouvrier, etc.

Il nous paraît difficile alors de ne pas l'imposer comme un national. Cette solution nous semble demandée non seulement par la règle de généralité, mais par la nécessité plus impérieuse encore de l'égalisation des conditions de la concurrence.

Presque toutes les législations appliquent ce principe. On peut même en citer un exemple assez curieux, en ce qu'il s'agit d'un impôt personnel sur les ouvriers étrangers. C'est la législation financière du canton de Zurich qui nous le fournit. Ces ouvriers y sont astreints à un impôt personnel assez

élevé (1 fr. 20 par mois). Il est vrai que le fondement de cet impôt ne se trouve pas uniquement dans l'idée de frapper la main-d'œuvre étrangère, mais aussi dans le fait que les citoyens actifs se trouvent soumis à un impôt spécial dont on veut trouver le pendant pour les ouvriers étrangers.

Ou bien l'étranger réside à l'intérieur en vue d'y *dépenser* les revenus qu'il tire de l'étranger.

Il est alors atteint inévitablement par les impôts de consommation, et plus généralement par les impôts réels. Faut-il aller plus loin et l'assujettir aux impôts personnels intérieurs, par exemple, à l'impôt sur le revenu ?

La question nous paraît beaucoup plus discutable. Le revenu qu'on veut ainsi frapper a déjà supporté l'imposition dans le pays d'origine. Sans doute le pays de résidence est indépendant et l'on peut dire qu'il n'a point à faire céder ses lois fiscales devant les lois fiscales étrangères. Mais il n'en reste pas moins qu'il y aura là un des cas les plus regrettables de double imposition, et il est vivement à souhaiter que des accords internationaux se multiplient sur ce point.

D'ailleurs, des considérations économiques indépendantes de la notion proprement dite de justice font souvent échec à la règle de généralité. Les étrangers dont il s'agit sont en général d'excellents clients pour le commerce et l'industrie du pays de résidence, lequel serait peu avisé de s'exposer à les

rebuter par des impositions personnelles qui paraissent toujours plus brutales et vexatoires, et de risquer ainsi de perdre et l'aide si appréciable qu'ils apportent aux industries privées, et le bénéfice considérable que les finances publiques retirent des taxes réelles et des impôts de consommation. Aussi, les étrangers de cette catégorie bénéficient-ils de fréquentes exemptions.

On peut relever toutefois certains exemples de ce genre d'imposition dans les législations positives.

En Prusse, l'impôt complémentaire sur le *capital* frappe tout étranger résidant dans le pays depuis 6 mois, ou même depuis moins de 6 mois, s'il a une occupation dans l'industrie ou le commerce. On ne frappe toutefois que les capitaux existant en Prusse.

En France, dans le projet voté le 9 mars 1909 par la Chambre des députés, l'impôt complémentaire sur l'*ensemble des revenus* frappe également les étrangers résidant en France, sauf une exception conditionnelle visant le personnel diplomatique et consulaire. Par une innovation à notre avis peu heureuse sur la législation prussienne, le projet comprend dans l'ensemble des revenus imposables même ceux qui proviennent de « propriétés, exploitations ou professions sises « ou exercées hors de France ». C'est là une disposition très critiquée, et en vérité peu défendable.

Restent les étrangers résidant à l'étranger, mais tirant leurs revenus de l'intérieur.

Cette catégorie est rendue de plus en plus nombreuse par le développement du trafic international des capitaux. L'étranger peut intervenir dans l'économie nationale soit à titre de bailleur de fonds ou d'entrepreneur (commanditaire, actionnaire, propriétaire foncier), soit à titre de prêteur. Convient-il de faire une distinction pour l'imposition entre lui et le national ?

Théoriquement, nous ne croyons pas qu'une telle distinction soit commandée par l'idée de justice, et nous ne voyons point d'objection sérieuse à l'application de la règle de généralité et à l'égalisation nécessaire des conditions de concurrence économique.

Mais la pratique ne suit point toujours rigoureusement ces données théoriques. Ce n'est point d'ailleurs la crainte des doubles impositions qui l'inspire, mais bien des considérations économiques. L'intérêt que peut avoir un Etat à attirer les capitalistes étrangers fait souvent conseiller des exemptions que n'entraînerait pas nécessairement la stricte application de l'idée de justice. De même, en ce qui concerne les intérêts de sa dette, l'Etat peut souvent, par des considérations d'opportunité et sans même être lié conventionnellement, exempter d'impôts les intérêts qui s'en vont à l'étranger : « Cela, dit Wagner, peut, suivant les circonstances, être li-

« cite et expédient, bien qu'en principe, au point de vue de
« l'équité, ce ne soit pas nécessaire, et qu'en pratique, au
« point de vue de l'opportunité, notamment au point de vue
« de l'intérêt financier lui-même, ce ne soit pas aussi néces-
« saire qu'on l'admet souvent (1). »

B. — Imposition des personnes morales.

Il faut ici distinguer les personnes morales du droit public et celles du droit privé.

Il semble naturel d'exempter de l'impôt les personnes morales du droit public, les patrimoines administratifs, les exploitations industrielles publiques, puisqu'en définitive, ce serait le Trésor public qui paierait l'impôt et qui l'encaisserait. Dès lors, n'est-il pas plus simple de ne pas encaisser et de prononcer l'exemption ?

Cependant, l'imposition de ces personnes peut être demandée par l'équité, lorsqu'il s'agit d'une exploitation publique non monopolisée. Si l'on a, en effet, repoussé l'établissement d'un monopole, il serait injuste de tendre, en fait, à l'établir, en mettant, par une exemption de charges au profit de l'établissement public, les établissements privés hors d'état de concurrencer celui-ci.

(1) Wagner, *op. cit.*, p. 238 et 239.

L'imposition est aussi parfois décidée, sans être réclamée par l'idée de Justice, pour permettre à l'Administration de connaître exactement le rendement d'une exploitation commerciale ou industrielle de l'Etat.

C'est pour les personnes morales du droit privé que se pose surtout la question de Justice de l'imposition.

Le fait qu'elles résultent de l'association de personnes physiques déjà imposées séparément conduit à se demander s'il est juste de les taxer à part.

Il semble qu'il ne doive pas y avoir une très grande difficulté à répondre en ce qui concerne les impôts qui seraient payés par toute personne physique se trouvant à la place de la personne morale envisagée. Par exemple, une Société fait le commerce, est propriétaire de bâtiments, de terres, etc. Il serait injuste, croyons-nous, de la soustraire à la patente, à l'impôt sur les bâtiments, à l'impôt sur les terres, et à toutes autres taxes que régleraient, dans la même situation, les personnes physiques dont elle est la concurrente.

Mais en plus, les Sociétés se trouvent soumises à des taxes qui leur sont propres et qui ont paru injustes à plusieurs, soit parce qu'elles aboutiraient à charger le même revenu de taxes faisant double emploi, — soit parce qu'elles ne frappent pas les personnes physiques qui se trouvent dans les mêmes conditions.

C'est le problème soulevé par l'impôt sur les valeurs mobilières.

En 1872, l'Assemblée Nationale vota une taxe de 3 0/0 du revenu de ces valeurs. Le taux fut porté à 4 0/0 en 1891 (1).

On peut dire que pour les titres existant au moment où un pareil impôt est établi, l'incidence frappe le propriétaire, qui voit la valeur en capital des dits titres subir une baisse correspondant à la diminution du revenu.

Mais pour les actions ou obligations créées postérieurement à la loi, l'incidence, croyons-nous, tombe sur les Sociétés, car celui qui achète les titres en réclame un revenu plus considérable, et les Sociétés doivent réduire proportionnellement à l'impôt le taux de l'émission.

Ceci posé, voici comment raisonnent les adversaires de la taxe sur les valeurs mobilières.

Tout d'abord, l'impôt incriminé aboutit à des doubles emplois.

Une Société A... possède dans son capital des titres d'une Société B..., sur le revenu desquels s'opère un premier prélè-

(1) Les titres au porteur paient en plus un impôt de transmission sous la forme d'une retenue de 0,20 pour chaque 100 francs de la valeur cotée des titres.

vement de 4 0/0. Mais ce qui reste du revenu servira à payer les coupons de la Société A... sur lesquels s'effectuera un nouveau prélèvement de 4 0/0.

Supposons maintenant que la Société A... ait été lancée par une Banque qui en possède encore des actions dont elle touche les coupons. Nous arrivons ainsi au triple emploi.

Et on pourrait pousser le raisonnement jusqu'au quadruple emploi, etc...

Cette critique paraît séduisante. Elle ne peut cependant nous convaincre de l'injustice de l'impôt attaqué.

Si l'on considère directement et uniquement l'objet de la taxe, le double emploi et l'injustice éclatent. Il n'en est plus de même si l'on considère le sujet de la taxe, c'est-à-dire le contribuable, et l'utilité qu'il tire de l'objet imposé.

La plume qui écrit ces lignes fut achetée à un commerçant, qui l'avait achetée lui-même à un autre commerçant en gros, lequel la tenait d'un fabricant. Ce fabricant avait acquis l'acier d'un industriel, qui lui-même s'était procuré les matières premières en s'adressant à une ou plusieurs industries extractives. Voilà une série de commerçants qui tous ont payé la patente à l'occasion de la même matière plus ou moins transformée, ou même, en ce qui concerne le vendeur en gros et le vendeur en détail, non transformée.

Y a-t-il réellement doubles emplois et injustice? Non, car en dernière analyse, il est faux de dire que les impôts frappent les objets. Ils frappent toujours les personnes, soit à l'occasion des objets qu'elles possèdent, soit à l'occasion de l'utilité qu'elles tirent des objets. Dès lors, si le même objet procure à une série de personnes des utilités réelles et distinctes, il ne nous paraît pas y avoir d'injustice à ce qu'à l'occasion de ces utilités, des impôts distincts soient perçus.

Le second grief est peut-être plus sérieux. L'impôt, dit-on, ne frappe pas les personnes physiques se trouvant dans les mêmes conditions que les personnes morales.

Prenons une Banque privée, en regard d'une Société Anonyme faisant les mêmes opérations. Toutes les deux paieront l'impôt sur les propriétés bâties, les patentes, etc.. Mais en plus, les actions de la seconde paieront 4 0/0 de leur revenu. Or, l'injustice paraît d'autant plus saisissante qu'on aboutit à faire payer à un capital divisé entre de nombreux propriétaires parfois peu aisés ce qu'on ne demande pas à un capital possédé par un seul contribuable très riche.

Il y a mieux. Une grande usine, un grand magasin appartiennent à un individu qui paie certains impôts. Cet individu met les mêmes entreprises en actions vendues à un grand nombre de personnes beaucoup moins riches que lui. Ces

entreprises vont continuer à payer les mêmes impôts, et, en plus, elles paieront 4 0/0 sur le revenu des actions.

On peut répondre que, les personnes morales tenant leur existence de la loi, il est juste qu'à cette faveur, dont les personnes physiques n'ont pas besoin, corresponde une charge spéciale dont les mêmes personnes physiques soient exemptées.

On peut dire aussi que le propriétaire responsable d'une entreprise est plus intéressant que des actionnaires dont le seul travail consiste à toucher leurs coupons.

Ces réponses ne paraissent pas, au point de vue abstrait de justice égalitaire, absolument satisfaisantes à tout le monde. Mais dans le doute, les nécessités techniques de la Science financière l'emportent, et il n'est pas à prévoir que la taxation incriminée, dûment acclimatée dans nos lois fiscales, en disparaisse de si tôt.

C. — Exceptions au principe de la généralité.

Nous avons réservé, pour les étudier à part à cause de leur importance, certaines exceptions au principe de la généralité.

a) C'est d'abord l'*Exemption des indigents*. — Pourvu que l'on conserve au terme « Indigent » son sens réel, cette exemption s'impose en logique et en équité.

L'indigent, c'est littéralement celui « qui manque de quelque chose ». L'indigent, dans une Société, c'est donc celui qui, laissé à ses seules forces, manquerait totalement ou partiellement des ressources indispensables à la vie sociale, et qui doit conséquemment faire appel, soit à l'assistance publique, soit à l'assistance privée.

Dans de telles conditions, on ne voit pas comment l'intéressé pourrait être imposé. En effet :

Ou il demande ses ressources ou son complément de ressources à l'assistance publique, et il serait puéril de le charger d'un impôt qui retomberait par le fait sur le Trésor.

Ou il les demande à l'assistance privée. — Mais dans ce cas, il ne peut pas payer l'impôt, et les particuliers qui lui viennent bénévolement en aide n'y sont pas tenus.

L'exemption s'impose donc.

Dans notre définition de l'indigent, nous avons parlé de la « vie sociale ». En effet, le fait d'être membre d'une Société organisée impose à l'individu des obligations qui dépassent les nécessités de la vie purement animale. Ces obligations ne peuvent être négligées. Supposons maintenant un individu qui puisse faire face à toutes les nécessités de la vie animale et sociale, moins l'impôt. Evidemment, en pratique, la limite des disponibilités d'une personne ne peut guère être

déterminée avec une pareille netteté. Toutefois, il est certain que cette limite existe, et elle peut précisément s'arrêter à l'impôt. Que doit-on décider ?

Là encore, l'exemption nous paraît s'imposer. La charge de la taxe, que l'intéressé ne peut pas porter, retomberait en effet, soit sur l'assistance publique, et ce serait une superfétation stérile, soit sur l'assistance privée, et ce serait une injustice.

C'est ce qui peut expliquer qu'en fait des exemptions pour indigence sont accordées à des individus qui ne sont secourus ni par l'assistance publique, ni, ouvertement du moins, par l'assistance privée. — Théoriquement, cette pratique se justifie pleinement, à condition bien entendu de rester dans les limites d'appréciation ci-dessus fixées.

b) Exception du minimum d'existence. — Le but poursuivi par cette exemption, c'est de soustraire aux impôts personnels ou à certains d'entre eux, les individus qui, sans être exactement des indigents, ne possèdent que de petits revenus.

Les modes de réalisation varient.

Tout d'abord, dans un système, on n'exonère que les petits revenus provenant du travail. — Dans un autre, on exonère aussi ceux qui proviennent d'un fonds immobilier peu important. — Enfin, on peut les exonérer tous, quelle que soit leur source.

D'autre part, on peut ne considérer que les revenus inférieurs à un certain chiffre et les exempter purement et simplement, sans s'occuper des revenus des autres contribuables. — On peut aussi prononcer une exemption complète pour les revenus inférieurs au minimum déterminé, puis des exemptions partielles décroissant à mesure que s'élève le revenu.

Ceci posé, l'exemption du minimum d'existence a soulevé dans la doctrine des controverses qui ne sont pas encore éteintes.

Pour les uns, cette exemption est réclamée d'une manière absolue par l'idée de Justice (1). En effet, disent-ils « la faculté de payer les impôts est proportionnelle au revenu net « et non au revenu brut. En d'autres termes, il faut déduire « de la matière imposable les frais de production. Or, les dépenses occasionnées aux travailleurs par l'achat des objets de « de première nécessité constituent des frais de production (2) ».

Ce raisonnement a d'abord le tort de reposer sur une simple affirmation. — Il n'explique pas, en effet, pourquoi l'impôt ne pourrait pas porter tout aussi équitablement sur le

(1) C'est l'opinion de Ricardo (*Principles of Political Economy and Taxation*, Chapitre 26). V. Seligmann, *L'Impôt progressif en théorie et en pratique*, trad. Marcaggi, Paris 1909, pages 144 et suivantes, et pages 181 et suiv.

(2) Jèze, *op. cit.*, p. 656.

revenu brut, et être considéré par conséquent comme faisant partie du coût de production. Sans doute, cette affirmation peut s'expliquer dans un système comme celui de Ricardo. Mais, sortie de ce système, et appliquée isolément à notre organisation financière, elle demande à être justifiée, car la question est précisément de savoir si, dans cette organisation, il y a injustice à faire porter l'impôt sur le revenu brut des non indigents (1).

Reposant sur une affirmation non démontrée, ce raisonnement ouvre en outre la porte à l'arbitraire. — Que doit-on entendre par frais de production ? D'après les uns, ce seraient uniquement les dépenses nécessaires à la subsistance. — D'après les autres, il faudrait aussi y comprendre celles qui contribuent à donner un certain confort, dont le degré d'ailleurs n'est pas précisé. — C'est l'appel à la fantaisie (2).

D'autres économistes ne défendent pas l'exemption du mi-

(1) M. Bourgeois a dit également : « Il est juste que beaucoup d'hommes réduits au minimum des moyens d'action pour l'emploi et le développement de leur activité, soient déchargés de la contribution générale ». (*Essais d'une philosophie de la solidarité*, p. 94) Cette affirmation : « Il est juste » demanderait, elle aussi, à être démontrée.

(2) M. Jèze, frappé de la diversité des conceptions, auxquelles donne lieu cette exemption conclut que l'idée de Justice est une idée bien incertaine : « L'exemption du minimum d'existence, dit-il « ne serait-elle pas une question de politique sociale plutôt qu'un problème financier ? » Jèze, *op. cit.*, p. 656.

nimum d'existence comme réclamée par la Justice absolue. Mais, d'après eux, elle s'impose relativement, dans notre système fiscal, pour corriger par compensation une injustice de ce système, à savoir l'improportionnalité des impôts indirects. Ainsi raisonne M. Paul Leroy-Beaulieu :

« Il y a, dit-il, dans la plupart des pays une raison de droit
« pour que les petits revenus soient exempts de l'income tax ou
« de la contribution mobilière. Cette raison, c'est que, dans
« beaucoup de contrées, il existe des impôts indirects, soit na-
« tionaux soit locaux, sur les denrées nécessaires ou utiles à
« l'existence, telles que les boissons, le sel, le café, le sucre, le
« tabac, et que ces impôts indirects ne sont pas strictement pro-
« portionnels à la fortune des contribuables, qu'ils pèsent re-
« lativement plus sur les petits que sur les gros. Il est donc de
« toute justice, pour corriger cette inégalité inévitable, d'ac-
« corder aux petits revenus l'exemption de certains impôts
« directs et une modération aux revenus moyens (1). »

Remarquons d'abord que cette explication ne répond rien au reproche fait à l'exemption du minimum d'existence d'ouvrir la porte à l'arbitraire. Nous y reviendrons. Pour le moment, cherchons ce que vaut l'explication en elle-même.

Dans la science fiscale proprement dite, comme dans la science sociale, nous trouvons franchement détestable le système qui entend réparer les injustices par compensation.

(1) V. Paul Leroy-Beaulieu, *Science des Finances*, tome I, livre I, chap. II p. 108 et 109.

Le premier résultat, c'est que l'injustice reconnue et so-disant compensée s'en trouve consacrée. — Le second, c'est que la compensation ne s'opère pas souvent au profit des victimes. Et le sort a de ces ironies, que parfois les forces mêmes qui faisaient bénéficier certaines personnes de la première injustice, font encore tourner à leur profit précisément la compensation. — Un troisième résultat, c'est que cette compensation se trouve être souvent elle-même une mesure peu équitable, qui, vu la complexité des rapports sociaux, va frapper injustement des tiers.

Quand on a reconnu une injustice, le mieux c'est de la supprimer.

Mais il y a, dit-on, des injustices impossibles à supprimer. Précisément les impôts indirectes en sont la preuve. Ils sont nécessaires, et ils sont nécessairement disproportionnels. Ne faut-il pas alors chercher une compensation ? — Et la compensation du minimum d'existence ne présente-t-elle pas précisément l'avantage de profiter certainement à ceux-là mêmes qui souffrent de l'improportionnalité des impôts indirects ?

Quand on parle de l'injustice nécessaire, on envisage généralement des situations mal analysées. Ainsi, dans la question des impôts indirects, ce qui nous paraît injuste, c'est surtout de voir ces impôts frapper également le riche et le pauvre à propos des substances dites de première nécessité. L'injustice est beaucoup plus discutable à propos des substances dites vicieuses.

Est-il impossible de modifier notre système d'imposition des substances de première nécessité ? Rien n'est moins prouvé. La gabelle a longtemps paru impossible à supprimer dans l'ancienne France. Dans la France de nos jours, de bons esprits ont pensé qu'organisée autrement, l'imposition des substances vicieuses, de l'alcool notamment, donnerait un produit de beaucoup supérieur au produit actuel. N'y aurait-il pas là un moyen de dégrever l'imposition des objets indispensables à la vie ?

Il n'est donc point certain que l'injustice existant dans notre système d'impôts indirects, ne puisse pas être abolie en elle-même.

Mais faudrait-il même se contenter de lui choisir une compensation, la question serait de savoir si l'exemption du minimum d'existence constitue un bon choix.

Cette exemption paraît avoir l'avantage de profiter à ceux qui sont les plus atteints par ce qu'on appelle l'improportionnalité des impôts indirects. Mais d'une part, ce peut n'être qu'une apparence, car les phénomènes d'incidence de l'impôt peuvent tout remettre en question. D'autre part, elle ne supprime l'injustice que pour une partie de ceux qui en souffrent, et à ce point de vue, nous préférierions, dans le système des compensations, remédier à l'improportionnalité des impôts indirects par une improportionnalité en sens inverse des impôts directs, mais sans exemptions à la base. — Enfin, elle

constitue en elle-même, dans notre organisation sociale, une injustice et une source d'injustices.

C'était l'avis presque général à la fin du XVIII^e siècle. Dans son discours du 17 juin 1793, Robespierre s'élevait avec véhémence contre de telles mesures, qui auraient, à son sens, rétabli l'aristocratie des riches, et démoralisé la démocratie. « — N'ôtez pas aux citoyens, disait-il, ce qui est le plus nécessaire ; bien loin d'établir dans la Constitution une distinction odieuse, il faut au contraire y consacrer l'honorable obligation pour tous les citoyens de payer les contributions. »

On a appelé Robespierre l'homme de la pauvre pensée. Le mot serait encore plus juste appliqué à l'époque. L'époque a considéré la science politique comme une science abstraite. Elle a raisonné avec les hommes comme on raisonne avec des nombres. Sur une fantaisie historique, elle a bâti sa conception des droits et des devoirs sociaux. Et défiant la raison, c'est dans la sentimentalité la plus passionnée qu'elle a cherché ses directions.

Mais par ces défauts mêmes, elle était mieux placée pour résoudre le problème que nous nous posons.

D'une part, la logique toute formelle, mais rigoureuse, qu'elle devait à l'abus de la méthode déductive, ne pouvait plus porter à faux lorsqu'il s'agissait, non pas de poser une règle fondamentale, mais précisément de déduire de cette

règle ses justes conséquences, Or, la règle fondamentale ici, c'est l'égalité de tous les citoyens, et, quoiqu'on dise, cette égalité est violée, et par suite l'idée de justice, lorsqu'une catégorie de citoyens non indigents se trouve dispensée d'obligations fiscales qui frappent les autres catégories.

D'autre part, la sensibilité frémissante avec laquelle les hommes d'alors tendaient vers l'organisation d'une démocratie réelle, devait les mettre en garde, avec la sûreté de l'instinct, contre une institution qui, dans une démocratie, ne peut être qu'une anomalie et une source d'injustices.

Remarquons en effet que l'exemption des indigents doit théoriquement dispenser d'impôts les individus auxquels leurs ressources personnelles permettront de faire face à toutes les nécessités de la vie animale et sociale, moins l'impôt. — Et, de fait, nous savons que cette exemption bénéficie dans la pratique à des gens qui ne sont secourus ni par l'assistance publique, ni ouvertement par l'assistance privée.

Par définition d'ailleurs, l'exemption du minimum d'existence s'applique à une catégorie de citoyens autre que les indigents.

Ceci posé, cette exemption constitue dans une démocratie une anomalie et une source d'injustices.

L'essence même d'une démocratie, c'est l'égalité rigoureuse

entre les citoyens. La Constitution fixe un ensemble de droits et un ensemble de devoirs ; les uns sont la contre-partie des autres, et chaque citoyen doit y avoir une part égale.

Supposons qu'on décharge d'une partie de leurs devoirs les individus qui rempliront certaines conditions. De deux choses l'une :

Ou bien on leur enlèvera en même temps une partie correspondante de leurs droits. Il y aura alors une anomalie, une mesure contraire aux principes de la démocratie, car ce sera la création légale d'une classe. — Mais il n'y aura d'injustice que relativement à l'organisation démocratique.

Ou bien on leur laissera tous leurs droits. Il y aura alors et une anomalie et une injustice absolue, parce que l'équilibre entre les droits et les devoirs sera rompu au profit d'une catégorie de citoyens et au préjudice des autres catégories.

Et ce que cette injustice a de particulièrement grave, c'est qu'elle ouvre la porte à beaucoup d'autres. Admettre que certains individus pourront être exemptés d'obligations astreignant les autres individus est, en démocratie, la plus dangereuse menace qui se puisse dresser contre la justice. Quand chaque citoyen possède un droit égal à l'élaboration des lois, il est d'une nécessité impérieuse que chacun reste assujéti à chaque loi fiscale. Il est à craindre, en effet, que les législateurs, ou les fonctionnaires qui dépendent des législateurs, soient amenés peu à peu à faire payer la totalité ou la presque

totalité de l'impôt par le petit nombre de riches sans influence sur les résultats des votes, et à exempter le grand nombre des citoyens sans fortune qui, maîtres du scrutin, sont maîtres directement des législateurs, et indirectement des fonctionnaires. — Introduire dans une démocratie l'idée que le vote peut être, non pas le moyen de garantir à chacun le libre exercice de son activité dans la Société, mais l'arme avec laquelle chacun doit s'efforcer d'arracher à cette Société des exemptions d'impôts ou même des avantages financiers positifs, c'est y introduire, comme l'avaient senti les Conventionnels, un germe d'injustices et de mort.

La notion du minimum d'existence est particulièrement dangereuse à cet égard, parce que rien n'est plus inconsistant et arbitraire et variable que cette notion.

Nous savons que les uns veulent ne comprendre dans le minimum d'existence que les dépenses indispensables, et que les autres veulent y comprendre en outre les dépenses nécessaires à un certain confort, qui serait d'ailleurs à déterminer.

Supposons résolue cette première difficulté. Il reste que le minimum d'existence variera dans l'espace et le temps. L'ouvrier parisien croirait à une plaisanterie mauvaise si on lui proposait le minimum d'existence du montagnard des Alpes, et les conditions de vie d'aujourd'hui sont assez loin de celles d'autrefois, et se modifient assez rapidement.

Il faudrait donc fixer un minimum par région, ce qui est choquant quand il s'agit d'impôts nationaux. Il faudrait surtout s'attendre à voir les moindres fluctuations économiques donner prétexte à des demandes d'élévation du minimum fixé.

En résumé, une pareille notion n'a rien de scientifique.

*
* *

Quoi qu'il en soit, il faut reconnaître que les législations positives ont admis et tendent de plus en plus à admettre le minimum d'existence.

En Angleterre, l'income-tax exempte les revenus inférieurs à 160 livres sterling. De 160 à 400 livres sterling, il y a exemption sur les 160 premières livres ; — de 400 à 500 livres sterling, exemption sur 150 ; — de 500 à 600 livres sterling, exemption sur 120 ; — de 600 à 700 livres sterling, exemption sur 70 (1).

En Suisse, l'exemption existe depuis longtemps dans certains cantons. Dès 1848, l'impôt sur le revenu, établi dans le canton de Fribourg, exemptait de la taxe les cinq premiers dixièmes de tout revenu inférieur à 1.500 francs. A Genève, l'impôt édicté en 1887 sur les capitaux mobiliers exempte les

(1) Ce sont les chiffres adoptés en 1898 après des remaniements successifs.

premiers 3.000 francs. — A Lucerne, l'impôt de 1892 sur le capital exempte les premiers 1.000 francs. — A Zug, l'impôt de 1896 sur le capital exempte également les premiers 1.000 francs (1). En Prusse, l'Einkommensteuer exempte les revenus au-dessous de 900 marks (1.125 francs) (2).

En Danemark, l'exemption est admise et le minimum varie avec les districts. Il est 800 croners à Copenhague, — de 700 dans les bourgs, — et de 400 dans les districts ruraux (3).

En Suède, où une loi de 1897, modifiée en 1902, a établi un impôt progressif sur le revenu pour les besoins généraux de l'Etat, les revenus inférieurs à 1.000 croners (1.375 francs) sont exempts d'impôts. — Les revenus de 1.000 à 4.000 croners ne sont imposés que pour une partie de leur valeur totale, d'après une échelle progressive (4).

En Norvège, où il y a également un impôt progressif sur le revenu, une partie seulement de ce dernier est imposable jusqu'à 4.000 croners. — L'exemption, il est vrai, se base sur l'idée des charges de famille en même temps que sur l'idée du minimum d'existence. En effet, le chiffre exempté varie

(1) V. Seligman, *op. cit.* p. 67 à 76.

(2) V. Allix, *Traité Élémentaire de Science des Finances et de Législation Financière Française*, p. 345.

(3) Loi de 1903 citée au Rep. on the Danish System of Taxation. — Foreign Office, Serie, 1907, n° 659, p. 10 et 11. V. aussi Seligman, *op. cit.*, p. 86.

(4) V. Seligman, *op. cit.*, p. 86.

suivant le nombre des personnes qui sont à la charge du contribuable (1).

En Italie, l'idée n'a pas encore fait de grands progrès. Les revenus inférieurs à 400 liras sont exemptés depuis 1894, — et depuis 1902, les successions inférieures à 300 liras ne paient pas d'impôt (2).

En France, il y a peu d'exemples d'exemptions dans la législation positive. Les lois du 31 décembre 1900 pour Paris, et du 31 juillet 1903 pour les communes chefs-lieux de département ou dont la population agglomérée dépasse 5.000 habitants, ont autorisé dans l'impôt sur les loyers certaines déductions basées sur le minimum d'existence.

Mais la législation paraît devoir aller sous peu beaucoup plus loin dans cette voie.

Le projet d'impôt sur le revenu conçu par M. Caillaux a fait un premier pas. C'est sur l'idée du minimum d'existence qu'il convient, d'après l'exposé des motifs, de fonder tout système de déductions d'impôts. Partant de là, le projet exempté totalement les revenus du travail toutes les fois qu'ils n'atteignent pas un chiffre pouvant aller de 1.250 francs dans les campagnes jusqu'à 2.500 francs à Paris.

Mais le projet de Loi voté le 9 mars 1909 par la Chambre

(1) V. Seligman, *op. cit.*, p. 87.

(2) West, *The Inheritance Tax*, 2^e édit. 1908, p. 51. V. aussi Seligman.

des Députés va beaucoup plus loin. Il édicte les exemptions suivantes :

I. — L'Article 13, relatif au revenu des propriétaires fonciers exploitant eux-mêmes, dispose :

« Les propriétaires fonciers qui exploitent pour leur compte
« ont droit aux dégrèvements ci-après :

« 1^o Dans le cas où leur revenu total ne dépasse pas
« 1.250 francs :

« Exemption complète d'impôt sur le revenu de la 2^e caté-
« gorie jusqu'à concurrence d'un revenu de 625 francs ;

« 2^o Dans le cas où leur revenu total est supérieur à
« 1.250 francs, sans excéder 5.000 francs :

« Dégrèvement des $3/4$ sur la fraction de leur revenu de
« la 2^e catégorie comprise entre 0 et 625 francs ;

« De $1/2$ entre 626 et 1.000 francs ;

« De $1/4$ entre 1.001 et 1.250 francs ;

« Pour l'application des dégrèvements établis ci-dessus, la
« valeur locative de l'habitation du contribuable, si elle est in-
« férieure à 80 francs ne sera pas comprise dans le compte du
« revenu ».

L'Article 14 précise par ailleurs que les traitements, salaires et pensions ne dépassant pas 300 francs ne doivent pas entrer en compte pour le calcul du revenu total.

II. — L'Article 17 affranchit de l'impôt sur le revenu les

intérêts des rentes, obligations ou autres effets publics émis par l'Etat français, et immatriculés au nom des contribuables dont le revenu en rentes ne dépasse pas 625 francs ni le revenu total 1.250 francs.

III. — L'Article 34 exempte de l'impôt les revenus de la 4^e catégorie (bénéfices du commerce, de l'industrie et des charges et offices) lorsque le revenu total du bénéficiaire ne dépasse pas 1.250 francs. — En outre, dans le calcul du revenu total, ne doivent pas être compris les traitements, salaires et pensions n'excédant pas 300 francs.

IV. — L'Article 37 exempte complètement d'impôt les revenus des exploitations agricoles dont la valeur locative réelle ne dépasse pas 1.250 francs. — Quand cette valeur dépasse 1.250 francs, mais n'excède pas 12.000 francs, chaque contribuable n'est taxé que sur la fraction supérieure à 1.250 francs, et il a en plus droit à une déduction de $\frac{2}{3}$ sur la fraction comprise entre 1.251 et 2.000 francs, et de $\frac{1}{3}$ sur la fraction comprise entre 2.001 et 3.000 francs.

V. — L'Article 39, concernant les traitements, salaires et pensions édicte les exemptions suivantes :

« Les traitements ou indemnités à forme de traitement, les

« salaires et pensions sont assujettis à l'impôt sur la portion
« de leur montant annuel dépassant, savoir :

« 1° Pour les pensions, la somme de 1.250 francs.

« 2° Pour les traitements et salaires, la somme de :

« 1.500 francs, si le contribuable a son domicile réel dans
« une commune de 10.000 habitants et au-dessous ;

« 2.000 francs si le contribuable a son domicile réel dans
« une commune de 10.001 à 100.000 habitants ;

« 2.500 francs si le contribuable a son domicile réel dans
« une commune de plus de 100.000 habitants ;

« 3.000 francs, si le contribuable a son domicile réel dans
« le département de la Seine. »

VI. — L'Article 47, édicte les exemptions suivantes relatives aux professions libérales :

« Sur le revenu déterminé comme il est dit au paragraphe
« ci-dessus, il est fait, pour chaque contribuable, déduction
« d'une somme de :

« 1.500 francs, si le contribuable a son domicile réel dans
« une commune de 10.000 habitants et au-dessous ;

« 2.000 francs si le contribuable a son domicile réel dans
« une commune de 10.001 à 100.000 habitants ;

« 2.500 francs, si le contribuable a son domicile réel dans
« une commune de plus de 100.000 habitants ;

« 3.000 francs, si le contribuable a son domicile réel dans
« le département de la Seine ».

Nous croyons qu'en entrant dans cette voie, les législations cèdent à des intérêts politiques plus qu'elles ne réalisent un progrès dans la Justice fiscale. Celle-ci, en effet, nous paraît au contraire aboutir aux conclusions suivantes :

D'une part, dans une organisation démocratique et égalitaire, c'est une injustice de soustraire à certains impôts les revenus, même faibles, de citoyens non indigents, qui gardent le pouvoir de voter et d'augmenter ces impôts.

D'autre part, cette injustice ouvre la porte à toutes les aggravations, parce que la notion du minimum d'existence est essentiellement arbitraire, — parce que l'on ne fait pas sa part à l'arbitraire, — et parce que rien n'est dangereux comme de faire introduire par la législation elle-même, dans une démocratie, l'idée que les citoyens ont des droits politiques non pour les exercer dans un esprit de sacrifice au bien public, mais pour s'en faire une arme dans la bataille des intérêts privés. C'est, proprement, la conception que peut se faire du citoyen un peuple d'affranchis.

c) — *Autres exemptions.* — D'autres exemptions se retrouvent dans la plupart des législations. En France par exemple, on relève les exonérations suivantes : privilège des bouilleurs de cru (1), — immunité fiscale des titulaires de rentes sur l'Etat (2), — exemption de l'impôt de la patente

(1) Jèze, *op. cit.*, p. 917.

(2) Jèze, *op. cit.*, p. 471.

au profit des fonctionnaires publics, des fermiers ou exploitants agricoles, des peintres, musiciens, sculpteurs, artistes dramatiques, sages-femmes, éditeurs de feuilles périodiques, (1) — exemption, au profit de certains officiers, de la contribution mobilière (2).

On a essayé de justifier ces atteintes au principe de la généralité, en faisant une distinction entre les privilèges réels et les privilèges apparents. On a dit que ces derniers étaient la contre-partie de charges publiques pesant sur les bénéficiaires, — ou bien constituaient des primes destinées à encourager le développement de telle ou telle branche d'activité, — ou bien encore des subventions indirectes à telle ou telle œuvre. — Les privilèges réels seuls seraient contraires au principe de la généralité.

Certes, on trouve des arguments pour défendre n'importe quelle institution. Par exemple, si cette classification en privilèges réels et privilèges apparents était autre chose qu'une distinction vaine et toute verbale, il serait certainement plus facile de faire rentrer dans la seconde catégorie l'immunité fiscale partielle dont la noblesse a joui longtemps en compensation du service militaire, et de l'interdiction de faire le commerce, que d'y faire rentrer notamment le privilège des bouilleurs de cru ou celui des éditeurs de feuilles périodiques.

(1) Jèze, *op. cit.*, p. 795.

(2) Jèze, *op. cit.*, p. 743.

diques (1). Ces derniers, en effet, dans notre système fiscal actuel, sont absolument injustes, ne se justifient par rien, et ne s'expliquent que par des considérations électorales.

Les autres exemptions, pour être moins choquantes, sont presque toutes des atteintes non justifiées au principe de généralité de l'impôt.

M. Jèze, pour couper court à ces abus, a proposé un moyen. Ce serait de « supprimer les exemptions d'impôts, et « de les remplacer par des *dépenses* publiques sous la forme « d'assignations *directes* de traitements, de primes *directes*, « de subventions *directes* (2). »

Sans doute, il est très dangereux d'entrer dans la voie d'allocations directes du Trésor aux patrimoines privés, car cette voie tend à la conception qui considère l'impôt comme un instrument de déplacement des fortunes. Mais ce serait, croyons-nous, mal comprendre le système de M. Jèze que de lui faire ce reproche. Le but poursuivi, c'est, en effet, d'introduire plus de clarté et de franchise dans le système fiscal, et d'arriver à supprimer complètement celles des exemptions qui sont injustes. Ce but aurait des chances d'être atteint, car les subventions par allocations directes suscitent une critique bien plus rigoureuse que les subventions par exemptions d'impôts.

(1) Lire sur ce dernier privilège le très intéressant rapport de M. Gauthier au Sénat (Rapport du 4 avril 1900).

(2) Jèze, *op. cit.*, p. 655.

SECTION III

Uniformité de l'impôt.

Littéralement, ce principe demande que l'impôt, pour être juste soit réparti, non pas d'une façon strictement égale, mais d'une façon uniforme entre les citoyens.

Cette règle, qui paraît devoir déterminer dans quelle mesure chacun doit payer, est d'une précision plus apparente que réelle.

Certes, sa signification est très claire si l'on se reporte aux circonstances historiques dans lesquelles elle fut proclamée : elle veut dire que les lois réglant la répartition des impôts ne doivent créer aucun privilège.

Mais cette signification n'a qu'une portée assez courte. Dire qu'aucun privilège ne se glissera dans la répartition d'un impôt, c'est poser un principe général et négatif, ce n'est pas dire comment, en fait, se fera la répartition.

Et dès qu'on entre dans la pratique, on voit surgir de nombreux problèmes auxquels le principe général est malheureusement assez loin d'imposer une solution.

Voici les principaux que nous étudierons séparément :

1^o Faut-il appliquer le même taux, quelle que soit l'origine des revenus imposables ? (Discrimination).

2^o Le taux doit-il rester le même, quelle que soit l'importance des facultés imposables (Proportionnalité ou progressivité) ?

3^o L'impôt doit-il être le même, quelles que soient les conditions dans lesquelles se trouve placé celui qui le paie ? (Personnalité ou réalité).

*
* *

I. *Discrimination*. — La question de discrimination se pose à propos de l'impôt sur le revenu :

Faut-il adopter au taux de taxation uniforme pour le revenu global (non discrimination), — ou varier le taux suivant que le revenu provient du travail, ou du capital, ou de la combinaison du travail et du capital (discrimination) ?

Voici ce qu'on peut dire, au nom de la Justice, en faveur de la seconde conception.

Une répartition uniforme de l'impôt entre les citoyens n'exclut pas l'adoption de taux d'imposition variant avec l'origine du revenu. Il suffit, en effet, pour que la règle de l'uni-

formité soit respectée, que ces taux soient appliqués uniformément à tous les citoyens quels qu'ils soient.

Ceci dit, il est une règle impérieuse de Justice : c'est qu'à des situations différentes correspondent des charges différentes.

Or, il y a entre le revenu du travail et le revenu du capital des différences essentielles.

D'abord, le revenu du capital est permanent en ce sens qu'il survit à la mort de son bénéficiaire. — Le revenu du travail est précaire, en ce sens qu'il s'éteint avec la vie du travailleur.

Ensuite, même pendant qu'il est perçu, le revenu du travail court plus de risques que celui du capital. Sans doute, ce dernier est exposé à des mécomptes graves : risques météorologiques pour la terre, incendie ou non location pour les bâtiments, faillite ou baisse de cours pour les valeurs mobilières, etc. — Mais d'une part, ces risques sont précisément de nature à réfléchir, en provoquant des chômages, sur le revenu du travail. — D'autre part ce dernier est en plus exposé à des risques propres : chômages provenant de la volonté de l'employeur, ou de changement d'emploi des capitaux, ou de maladie, etc...

De ces premières différences, on conclut à la nécessité d'une différence de taxation en faveur des revenus du travail, qui pourront ainsi se constituer une prime d'assurance contre

la précarité ou le supplément de risques, — et l'idéal de Justice serait que la différence de taxation donne un chiffre précisément équivalent à cette prime d'assurance (1).

Une autre distinction, beaucoup plus frappante encore, s'impose entre les deux revenus. Ceux du travail sont fournis surtout par l'individu. Sans doute la Société lui procure l'occasion d'exercer ses forces physiques ou intellectuelles. Mais ces dernières restent de beaucoup le facteur principal. — Les revenus du capital au contraire sont pour la plus grande partie le fruit de l'organisation sociale. N'est-il pas juste, dès lors, que, dans le paiement de la dette sociale, les premiers soient moins imposés que les seconds ?

Ce raisonnement nous semble logique. Il a en tout cas la fortune d'avoir séduit et un théoricien et un homme d'Etat.

Stuart Mill a dit :

« Il faut que les revenus viagers, les profits d'affaires, les honoraires des professions, soient moins imposés que les

(1) On est même parti de cette idée pour se livrer à des statistiques où l'arbitraire et la fantaisie ont nécessairement la meilleure part. Nous n'en parlons qu'à titre de curiosité. Il ressortirait de ces statistiques que le revenu du capital doit être frappé intégralement de 4 0/0, et celui du travail seulement sur les 2/5 de son montant brut, ce qui revient à dire que le taux de l'impôt ne devrait être sur les salaires, que de 1,60 0/0. (Voir les comptes-rendus de la commission extra-parlementaire de l'impôt sur le Revenu, p. 715 et 716, rapportés par M. Merle, *op. cit.*, p. 164 et suivantes).

•

« revenus susceptibles d'être transmis par succession, dans
« une proportion aussi exactement conforme que possible au
« besoin plus grand d'épargne sur un revenu temporaire ; il
« il faut tenir compte aussi du caractère précaire des revenus
« variables (1) ».

Voici d'autre part l'opinion du prince de Bismarck :

« Quiconque gagne un revenu comme artisan, comme né-
« gociant ou comme industriel par un travail quotidien, un
« revenu qui risque d'être diminué du jour au lendemain,
« qui ne peut être transmis à ses enfants, celui-là est injuste-
« ment imposé quand il doit payer autant que celui qui n'a
« qu'à prendre ses ciseaux pour détacher ses coupons d'inté-
« rêts ou à écrire une quittance de loyer pour toucher ses
« fermages (2). »

✱

Reste la question d'application pratique de la discrimina-
tion, qui se heurte à de sérieuses difficultés.

Il n'est point toujours facile de dire d'où vient le revenu.

(1) Stuart Mill, *Principes d'Economie politique*, trad. F. Dussard et Courcelle Seneuil, livre V, chap. III, § 5. Voir dans le même sens Proudhon, *Théorie de l'Impôt*, p. 188 et 189, Léon Wadres, *De l'Impôt sur le canton de Vaux*, p. 40 et suivantes, Mac Cullock : *On Taxation*, p. 136.

(2) Ch. Grad : « Les Finances de l'Empire Allemand » (*Revue des Deux-Mondes*, 1^{er} septembre 1883, p. 35).

Tout d'abord, il y a des revenus qui sont produits et par le travail et par le capital, par exemple ceux obtenus par l'exploitant agricole qui travaille sa terre ou par le commerçant qui fait personnellement valoir son fonds. — Doit-on faire pour eux une catégorie spéciale, celle des revenus mixtes du travail et du capital ?

Certains estiment que c'est inutile. A l'origine de tout revenu, disent-ils, il y a du travail et du capital. Seulement le rôle de l'un ou de l'autre est prépondérant. Il suffit donc d'établir deux catégories, en considérant seulement ce qui domine du travail ou du capital dans chaque revenu

Dans la stricte logique, ce point de vue est exact. Il n'en reste pas moins qu'en fait, de très nombreux revenus proviennent de la coopération si intime du capital et du travail que leur classement dans l'une ou l'autre des deux catégories comporterait nécessairement une part trop grande d'injustices. — Nous croyons donc préférable, pour serrer de plus près la réalité, de maintenir une troisième catégorie distincte pour les revenus mixtes. — En fait, c'est ce parti qu'adopte le projet de M. Caillaux.

Mais ceci fait, toutes les difficultés ne sont pas résolues. Par exemple :

Dans quelle catégorie classer les revenus du fermier, du métayer, de l'exploitant locataire d'un fonds de commerce

ou d'industrie ? — Certains les classent parmi les revenus du travail, d'autres parmi les revenus mixtes. On ne peut prendre, croyons-nous, que des décisions d'espèce, suivant l'importance de la terre ou du fonds.

Dans quelle catégorie classer les revenus des professions libérales ? — S'il s'agit d'une profession qui exige l'intervention du capital, l'achat d'une Etude, il paraît évident que le revenu est mixte. Si au contraire la profession peut être exercée sans l'intervention d'un capital, nous ne voyons pas de raison sérieuse pour ne pas classer ces revenus parmi ceux du travail.

Convient-il de distinguer entre les valeurs mobilières de l'Etat, des départements et des communes, ou les valeurs mobilières garanties par l'Etat d'une part, — et les valeurs mobilières privées d'autre part ? — Au point de vue strictement logique, non. Mais il est généralement admis qu'il s'agit ici surtout d'une question d'opportunité, et que la Justice ne peut souffrir ni de conventions que l'Etat peut passer, ni même de tolérances qu'il peut consentir dans l'intérêt certain des finances publiques.

Pour les revenus du capital seul, ne faut-il pas établir un taux spécial pour les revenus temporaires (1) ?

(1) Voir sur ce point et sur tous les autres Merle, *op. cit.*, p. 173 et suiv.

Toutes ces questions montrent combien la discrimination soulève de problèmes dans la pratique. Mais ceci ne paraît pas suffisant pour la faire rejeter. Nous estimons au contraire que malgré ses inconvénients elle est supérieure, au point de vue Justice, à la non discrimination.

*
* *

La pratique, longtemps réfractaire à l'idée de discrimination, semble de nos jours s'apprêter à l'adopter.

Dès 1906, la Chambre des Communes d'Angleterre a chargé un Comité de faire une enquête et un rapport sur la possibilité d'établir une discrimination, en vue de l'impôt de l'income-tax, entre les revenus permanents et les revenus précaires. Le 28 novembre 1906, le Comité, après quelques modifications, a adopté le rapport de Sir Thomas Whitaker, qui propose un système de discrimination (1).

En suite de ce rapport, le Finance Act de 1907 a fait un premier pas dans cette voie. « Les revenus de dépassant pas « 2.000 £ gagnés (earned) ne sont pas frappés au tarif plein « (qui était en 1907 et 1908 de 1 s. par £); il sont imposés à « un tarif réduit (en 1908 et 1909, 9 d. par £). Seuls, les « revenus non gagnés (unearned) sont frappés au tarif « plein (2). »

(1) *Revue de Science et de Législation Financière*, 1906, p. 285 et 1907, p. 37.

(2) Jèze, *op. cit.*, 4^e édit. 1910, p. 814.

« Le Finance Bill pour 1909-1910 propose de faire de nouvelles
« discriminations. Les revenus earned des personnes dont le
« revenu total est de 2.000 à 3.000 £ seront imposés au taux
« de 1 s. par £; mais pour tous les autres revenus, le taux
« sera porté à 1 s. 2 d. par £ (1). »

Le projet d'impôt sur le revenu déposé en France par M. Caillaux adopte également ce système, mais paraît, au point de vue de la clarté et de la netteté, supérieur au rapport de Sir Whitaker.

Il pose en principe, dans l'exposé des motifs (2), qu'il ne paraît pas possible de « convevoir un système scientifique
« d'impôt sur le revenu si on ne lui donne comme assise des
« taxes diverses adaptées aux différentes natures de res-
« sources ».

En effet, dit-il plus loin : « On ne saurait équitablement
« frapper dans la même proportion les ressources essentielle-
« ment précaires que procure le travail et les revenus plus
« durables que donne la propriété mobilière ou immobilière.
« — Aux revenus du travail, nous proposons d'appliquer un
« taux réduit de 3 0/0 ; à ceux du capital, nous étendons uni-
« formément le taux de 4 0/0 actuellement édicté en matière
« de valeurs mobilières françaises. — Quant aux revenus mixtes,

(1) Jèze, *op. cit.*, 4^e édit. 1910, p. 814 Note.

(2) V. ce document dans la *Revue de Science et de Législation Financière* 1907, p. 78 et suiv.

« ceux qui résultent de la coopération de ces deux facteurs,
« ils supporteront un taux intermédiaire de 3,50 0/0. — Cette
« discrimination qui, à elle seule, nous eût paru insuffisante,
« s'accusera et s'accentuera notablement du chef des exemp-
« tions à la base que nous accorderons aux revenus du tra-
« vail et aux bénéfices agricoles ».

Nous avons dit que nous estimions les exemptions à la base injustes et dangereuses dans une démocratie. Mais le système équitable de la discrimination n'est pas lié nécessairement à ces exemptions.

Lors de la discussion du projet à la Chambre, M. Caillaux, Ministre des Finances, revint sur la question : « Le Gouverne-
« ment d'accord avec la Commission a toujours eu le souci
« de se rattacher au principe suivant : toutes les fois qu'un
« revenu est produit par un capital qui n'est pas exploité par
« le propriétaire lui-même, il est frappé intégralement, ce qui
« me paraît de toute justice. Toutes les fois que le capital est
« mis en œuvre par son propriétaire même, il y a certains
« ménagements à la base et ces ménagements sont plus ac-
« centués en ce qui concerne les revenus du travail ».

*
* *

On peut considérer comme une application intéressante de la discrimination des revenus l'établissement, par les différentes législations, d'un impôt sur les gains fortuits. — On

comprend très bien, en effet, que s'il est conforme à la Justice de frapper plus lourdement les revenus du capital que ceux du travail, à fortiori doit-on surcharger les dons de fortune acquis sans aucun travail, tels que les lots, primes, plus-values, etc...

L'impôt sur les lots ne soulève guère de difficultés. Il est un de ceux dont le recouvrement est le plus facile. Il est perçu sur l'établissement débiteur avant le paiement du lot au gagnant, et à cause de cette facilité de perception, le taux peut être très élevé.

La plupart des législations ont établi des taxes sur les lots.

« En Allemagne (Laband, *Droit Public de l'Empire Allemand*, tome VI, page 217)... un impôt d'Empire sur les
« lots des loteries existe sous forme de droit de timbre. Cet
« impôt est de 20 0/0 pour les loteries allemandes et 25 0/0
« pour les étrangères. Il y a des exemptions d'impôt pour les
« petites loteries autorisées par l'Administration.

« En Autriche (Von Myrbach, *Droit Financier*, page 538),
« les gains réalisés aux loteries d'Etat, aux tirages d'obliga-
« tions à primes et aux autres tirages, sont soumis, après dé-
« duction de la mise, c'est-à-dire de la valeur nominale du
« billet, à un droit de 20 0/0 (loi du 31 mars 1890); — les
« gains à la *loterie numérale* sont soumis, sans déduction de

« la mise, à un droit de 15 0/0 (loi du 24 mars 1893). — Les
« droits sont recouvrés par voie de retenues faites par les en-
« trepreneurs de jeux, ou par les services de la loterie.

« En Italie, les lots sont atteints par l'impôt sur la richesse
« mobilière.

» En France, l'impôt n'existe (loi du 25 février 1901) que
« sur les lots attachés aux valeurs mobilières et non sur les
« lots des loteries proprement dites... L'impôt est de 8 0/0 sur
« le montant du lot, déduction faite de la somme prè-
« tée (1). »

Il paraît équitable aussi de taxer les plus-values qui sont
des gains fortuits obtenus sans travail.

Cependant, un tel impôt n'est encore que bien peu ré-
pandu. Cela tient à la difficulté de son application, difficulté
analysée magistralement par M. Jèze, lequel rapporte égale-
ment les différentes applications qui sont faites de ces impôts
par les législations positives (2).



II. *Proportionnalité ou progressivité.* — La règle de l'uni-
formité exige-t-elle qu'il ne soit tenu aucun compte, pour fixer

(1) Jèze, *op. cit.*, p. 855 et 856.

(2) Jèze, *op. cit.*, p. 856.

le taux de l'impôt, de l'importance des valeurs imposables possédées par chaque contribuable ? — C'est la question de la proportionnalité ou de la progressivité de l'impôt.

Il importe d'abord de préciser le sens de ces expressions.

D'une manière très générale, on peut dire que l'impôt proportionnel est celui qui prélève toujours une même quote-part, quelle que soit l'importance de la valeur imposable. Ainsi, lorsque celui qui a 100 paie 1, celui qui a 200 paiera 2, celui qui a 300 paiera 3, etc... — L'impôt progressif est celui qui prélève une quote-part plus grande à mesure que la valeur imposable devient plus considérable. Ainsi, lorsque celui qui a 100 paie 1, celui qui a 200 paiera par exemple 2,50, et celui qui a 300 paiera 4, 50 ou 5.

S'il y avait un impôt unique, ces définitions suffiraient. La matière imposable, c'est-à-dire celle que frappe l'impôt, se confondrait en effet avec la source de l'impôt, c'est-à-dire le revenu global du contribuable, et il s'agirait dès lors d'une proportionnalité ou d'une progressivité absolument réelles.

Mais dans un système d'impôts multiples, il faut pousser plus loin l'analyse.

En effet, chaque impôt peut être proportionnel ou progressif, soit par rapport à la matière imposable, soit par rapport à la source de l'impôt. Dans ces conditions, il est fort

possible qu'un impôt se trouve progressif par rapport à la matière imposable, et simplement proportionnel par rapport à la source de l'impôt. Par exemple, une taxe sur les loyers peut très bien être progressive par rapport au prix de location (matière imposable), et n'être que proportionnelle par rapport au revenu global du contribuable (source de l'impôt).

Quand on parle d'un impôt isolé, il n'est donc pas suffisant de dire qu'il est proportionnel ou progressif. Il faut ajouter par rapport à quoi. La progressivité par rapport à la matière imposable va en effet beaucoup moins loin que la progressivité par rapport à la source de l'impôt.

Actuellement, plusieurs impôts sont progressifs dans le premier sens : la contribution des portes et fenêtres depuis la loi du 21 avril 1832, — certaines parties de la contribution des patentes (lois du 28 avril 1893 et du 21 mars 1905), — la taxe sur les cercles (loi du 8 août 1890), — les droits de succession dans de nombreux pays (France, Angleterre, Allemagne, Autriche, Italie), — les impôts allemands sur l'alcool, la bière, et autrefois le sucre, — les impôts sur les chevaux, voitures, domestiques à diverses époques et dans plusieurs états, etc...

Dans le second sens, on ne peut guère citer avec certitude que les impôts sur le revenu global (1).

(1) Suret, *Théorie de l'Impôt progressif*, Paris 1910.

Les notions de progressivité et de proportionnalité étant ainsi dégagées, la question est de savoir quelle doit être la qualité dominante du système fiscal d'un pays.

Nous disons du système fiscal dans son ensemble, quelle que soit d'ailleurs la qualité particulière de chacun des impôts qui le composent. En effet, toutes les contributions ne se prêtent pas également à la progressivité, ni surtout à la proportionnalité. Quelques-unes sont nécessairement impropor­tionnelles, c'est-à-dire qu'elles frappent plus ceux qui possèdent moins : tels sont les impôts de consommation sur les objets de première nécessité ; incontestablement, ces impôts ne sont pas en rapport avec le revenu de celui qui les paie ; sans doute, le contribuable riche a un train de maison considérable qui influe beaucoup sur la consommation : ceci vient diminuer l'improportionnalité sans toutefois la faire disparaître. C'est pourquoi beaucoup de législations, pour compenser cette improportionnalité, ont établi quelques impôts progressifs. Mais ces impôts sont de simples taxes de redressement, uniquement destinées à établir une plus rigoureuse proportionnalité, et du fait qu'elles existent dans une législation fiscale, on n'est pas autorisé à conclure que cette législation est progressive ; c'est l'ensemble de cette législation qu'il faut considérer.

La législation fiscale d'un pays doit-elle, dans son ensemble, être proportionnelle ou progressive ?

Cette question est intimement liée à la conception que l'on se fait de l'impôt.

Il est évident par exemple que si l'on demande à celui-ci d'établir, par le déplacement des fortunes, plus d'égalité dans la répartition des richesses, on est nécessairement conduit à la progressivité la plus forte possible.

Nous avons essayé d'indiquer, d'une part que dans notre organisation sociale actuelle l'impôt ainsi conçu serait une source d'iniquités ; — d'autre part, que dans n'importe quelle Société, la raison demande de s'attaquer à la cause même des injustices, plutôt que d'en corriger les effets par l'impôt redresseur de torts.

Cette conception d'ailleurs n'est guère admise, et celles que l'on se fait généralement de l'impôt se ramènent à ces deux idées : contrat ou obligation sociale.

La notion de l'impôt contractuel se traduit le plus généralement par cette définition que l'impôt est le prix des services rendus.

Une telle conception nous paraît exclure la progressivité. Sans doute, certains soutiennent que la Société rend plus de services aux riches qu'aux pauvres, parce qu'elle leur procure plus de jouissances. Ce point de vue est en partie exact, mais il est trop étroit, et vise surtout le côté superflu de l'existence. Il est certain que d'une façon générale les faibles ont

plus recours à l'Etat que les riches, et beaucoup de dépenses très lourdes du budget (assistance publique, instruction publique, etc...) profitent principalement aux individus les moins imposés. — Mais quoi qu'il en soit d'ailleurs, dès l'instant où l'on fait de l'impôt le prix d'un service, on doit le mesurer directement d'après ce service, et non pas indirectement d'après la fortune du contribuable. Ceci conduit à la proportionnalité.

D'autres définitions : impôt prime d'assurance contre les risques sociaux, impôt prix de la protection sociale, etc... se rattachent aussi à la conception de l'impôt contractuel. Nous ne pousserons pas plus loin à leur sujet l'étude de la question de progressivité ou de relativité, car elles se rattachent à une idée fausse : celle qui fait de l'impôt un contrat.

L'impôt n'est pas plus fondé sur un contrat que les autres obligations sociales. Sans doute, on trouverait, dans l'histoire, certaines taxes qui ont pu, à leur origine surtout, revêtir la forme contractuelle. Mais même dans ces cas exceptionnels, il ne faut voir dans cette forme contractuelle que la conséquence des nécessités politiques du moment, non l'expression du caractère fondamental de l'impôt. Celui-ci, par essence, est obligatoire. Il ne peut donc résulter d'un contrat, c'est-à-dire devenir facultatif.

L'impôt est une obligation sociale. C'est la part que chacun doit supporter dans les frais généraux de la Société.

Dans cette conception, d'après quelle règle est-il juste de calculer la part respective de chacun des membres de la Société?

On peut partir de deux idées : ou bien que l'impôt doit infliger à chacun un sacrifice égal. — Ou bien que l'impôt doit être proportionné à la facilité de payer que possède chacun.

Stuart Mill a défendu la théorie de l'égalité du sacrifice : « Chacun, a-t-il écrit, ne doit ressentir de sa part de contribution ni plus ni moins de gêne que toute autre personne « n'en éprouve de la sienne (1) ».

Si l'on adopte cette manière de voir, il paraît bien que la proportionnalité ne suffit pas. « Pour imposer des sacrifices « égaux, il faut frapper le plus riche, non seulement d'une « façon absolue, mais relativement, plus lourdement que le « pauvre... Et puisque nos besoins, depuis ceux d'effective « nécessité jusqu'au confort, au luxe relatif, à l'extrême luxe, « chevauchent imperceptiblement les uns sur les autres, la « logique exige que la progression soit graduelle (2). »

Dans le même ordre d'idées, certains auteurs préfèrent présenter leur démonstration sous une forme plus moderne, en faisant intervenir la théorie de Jevons sur l'utilité finale.

(1) Cité par Seligman, *op. cit.*, p. 214.

(2) V. Seligman, *op. cit.*, p. 211.

Voici comment Seligman expose cette démonstration :

« Toute satisfaction des besoins humains implique l'exis-
« tence d'une utilité dans l'objet qui procure cette satisfac-
« tion. La valeur de tous les objets dépend de leur utilité
« finale, c'est-à-dire de l'utilité de la dernière portion utili-
« sable pour la satisfaction de certains besoins spéciaux.
« Puisque l'intensité de nos besoins, et par conséquent leur
« utilité finale, diminue à mesure qu'on s'élève des besoins
« les plus bas ou les plus pressants aux besoins plus élevés
« ou moins urgents, et puisque des revenus plus considé-
« rables fournissent les moyens de satisfaire ces besoins même
« intenses, un impôt strictement proportionnel devrait
« entraîner des sacrifices plus petits lorsqu'il s'agit de revenus
« plus grands. La stricte égalité des sacrifices au sens de
« diminution relativement proportionnelle des charges en-
« traîne donc l'impôt progressif (1). »

On pourrait peut-être dire plus simplement :

L'utilité finale des revenus, et par conséquent leur valeur, diminue à mesure que les dits revenus augmentent. Dans ces conditions, un impôt strictement proportionnel enlèverait aux petits revenus des prélèvements de valeur plus grande, et leur imposerait par conséquent des sacrifices plus lourds.

Prenons par exemple un premier revenu de 10.000 francs,

(1) V. Seligman, *op. cit.*, p. 216 et 217.

et un second de 100.000 francs. — Le revenu de 10.000 francs et les premiers 10.000 francs du revenu de 100.000 francs ont une même valeur, déterminée par leur utilité finale. Mais il reste au revenu de 100.000 francs neuf autres fractions de 10.000 francs dont l'utilité finale, et par conséquent la valeur, vont en décroissant. Si l'on applique aux deux revenus l'impôt strictement proportionnel, si l'on enlève par exemple au premier 10 0/0, soit 1.000 francs, et au second 10 0/0, soit 10.000 francs, on n'aura pas imposé à leurs bénéficiaires des sacrifices proportionnels puisque, parmi les 10 fractions de 1.000 francs enlevées au second revenu, la première fraction seule possède une valeur égale aux 1.000 francs enlevés au premier revenu, et les neuf autres fractions possèdent une valeur de moins en moins grande. Pour que le sacrifice soit réellement proportionnel, il faudrait donc que le taux du prélèvement soit progressif.

Ainsi donc, qu'on adopte le raisonnement de Stuart Mill, ou qu'on préfère la démonstration basée sur l'utilité finale et la valeur des revenus, l'idée d'égalité des sacrifices aboutit logiquement à la progressivité.

Mais nous croyons ce point de départ peu scientifique.

D'une part, on ne peut logiquement mesurer le sacrifice réel de chacun d'après une tarification commune à tous. En

effet, dans la notion du sacrifice, l'élément subjectif tient la place essentielle, et la même privation produira des effets infiniment variables suivant les individus. On ne pourrait donc jamais mesurer que le sacrifice *apparent*. En réalité, le but poursuivi serait manqué.

D'autre part, il est dangereux, en demandant à l'Etat de mesurer son action d'après la gêne qu'il cause à chacun, de le mettre sur une voie qui le conduirait à entrer de plus en plus en contact avec chaque individu. Le contact de l'Etat est toujours rude, et d'autant plus rude que plus immédiat. C'est particulièrement vrai en matière fiscale, où l'on a toujours à craindre l'inquisition et l'arbitraire. Or, précisément parce que la notion du sacrifice est essentiellement subjective et susceptible d'être appréciée et mesurée très différemment suivant les individus, elle ouvre trop la porte à l'arbitraire. C'est, scientifiquement, une mauvaise base de taxation.

Il nous paraît plus exact de dire que l'impôt doit être proportionné à la facilité de paiement que possède chacun. Cette facilité peut se mesurer d'après le revenu du contribuable sans qu'on ait à faire intervenir, comme dans la théorie précédente, une donnée subjective et dangereuse.

Nous croyons d'ailleurs que, même dans cette conception, on aboutit à la progressivité.

D'une part, en effet, les disponibilités de chacun augmentent d'une façon plus que proportionnelle au revenu. Ce-

lui qui touche 10.000 francs par an disposera de 1.000 francs plus facilement que ne disposera de 100 francs celui qui touche 1.000 francs, — et celui qui touche 100.000 francs disposera lui-même de 10.000 francs beaucoup plus facilement que ne disposerait de 1.000 francs celui qui en touche 10.000.

D'autre part, la brèche ouverte dans le revenu par l'impôt se réparera avec une facilité plus que proportionnelle audit revenu. Il n'est pas contesté que la possession de grands capitaux ou même simplement de grands revenus donne, dans la bataille économique, un avantage énorme pour l'acquisition de nouvelles richesses : « La faculté d'augmenter la production croît souvent dans un rapport plus qu'arithmétique. On peut dire que l'homme riche est, en un certain sens, soumis à la loi des rendements croissants. Plus il possède, plus il lui est facile d'acquérir encore davantage (1). »

Dans ces conditions, il nous paraît juste que le taux de l'impôt croisse, lui aussi, plus rapidement que le capital ou le revenu : en d'autres termes, soit progressif.

La question malheureusement n'est pas encore résolue. C'est ici qu'au contraire surgit la plus grosse difficulté. Si l'idée de justice paraît conduire au principe de la progressivité, elle ne fournit aucune donnée précise pour déterminer scientifiquement le taux de progression. Dire que la facilité

(1) Seligman, *op. cit.*, p. 296 et 397.

de payer l'impôt croît plus que proportionnellement au revenu, et que, par conséquent, l'impôt doit être progressif, ce n'est pas indiquer d'après quelle échelle croissent les facultés des contribuables et doit croître en conséquence le taux d'imposition.

Il faut bien reconnaître d'autre part que la science financière est tout aussi impuissante que l'idée de justice à indiquer rationnellement une loi de progression.

Qu'importe, disent les partisans de la progressivité. Ce n'est pas suffisant pour faire préférer la proportion à la progression : « Dans un certain sens, il est vrai que la proportion est certaine et la progression incertaine. Mais... un « taux incertain, s'il est conforme à la justice, peut néanmoins être préférable à un taux qui, comme celui de la proportion, peut être certain sans être aussi équitable. La moitié d'un petit pain vaut mieux que pas de pain du tout... « Tous les actes du gouvernement qui ont trait aux relations « pécuniaires des classes sont nécessairement plus ou moins « arbitraires... Un impôt strictement proportionnel est réellement plus arbitraire vis-à-vis de chaque contribuable « qu'un impôt modérément progressif (1). »

En résumé, faut-il attendre, pour supprimer un système critiquable comme l'est celui de l'impôt proportionnel, d'avoir porté à la perfection théorique celui qui doit le remplacer ? — Si ce dernier est moins imparfait, il doit être adopté.

(1) Seligman, *op. cit.*, p. 299 et 300.

Ce raisonnement serait irréfutable s'il était certain que le nouvel impôt sera et restera nécessairement moins imparfait que l'ancien.

Mais cela n'est point certain. Voici pourquoi :

Puisque le taux de progression ne peut pas être fixé scientifiquement, il le sera empiriquement. Or, qui dit empirisme dit incertitude, fluctuations, possibilité d'arbitraire. Cela n'implique pas que la fixation du taux de progression sera forcément injuste, mais cela implique qu'elle peut l'être, ou le devenir, soit modérément, soit à un degré très élevé.

Est-il à craindre qu'elle le devienne ? — Nous croyons que oui.

Dans beaucoup de Sociétés actuelles, ceux qui édictent les lois de Finances sont les élus du suffrage universel, c'est-à-dire d'une énorme majorité de citoyens qui n'ont qu'un revenu très faible, et provenant pour la totalité du travail. Dans une grande nation, et au milieu des rapports si enchevêtrés et si complexes de la vie économique, ces citoyens ne peuvent pas discerner avec clarté la limite qu'il serait injuste de dépasser en matière fiscale. — Nécessairement, ils se guideront sur leurs intérêts communs : à savoir abaisser ou supprimer le taux en bas, et l'augmenter en haut. — Ce but restant permanent, au milieu des autres questions électorales éphémères, ils y tendront de façon continue. Et il n'est pas possible que la pression persistante et formidable de cette masse n'arrive

pas, en un temps plus ou moins long suivant la force de caractère des législateurs, à fausser le système et à rétablir, sous des noms nouveaux, de véritables privilèges fiscaux et de véritables confiscations (1).

La preuve, c'est qu'une fraction importante des partisans de l'impôt progressif ne fait aucune difficulté pour proclamer dès maintenant son opinion : elle voit en lui le meilleur des instruments à l'aide desquels l'Etat peut réaliser une des fins qu'elle lui assigne, à savoir l'égalisation graduelle des conditions.

Toutefois, deux choses peuvent faire obstacle à la progression exagérée du taux d'imposition.

D'abord, la règle de généralité étant strictement respectée et nulle exemption n'étant admise sauf l'exemption pour indigence, il faudrait poser en règle fondamentale que le taux afférent à une classe de contribuables ne pourra pas être modifié sans que les taux afférents à toutes les autres classes soient modifiés dans le même sens. Ce serait une garantie efficace contre l'excès d'arbitraire.

(1) Un exemple récent et frappant de la pression des masses électorales sur les législateurs est fourni par l'élaboration du projet d'impôt sur le revenu voté par la Chambre des Députés le 9 mars 1904. Nous avons vu, p. 63 et suivantes, comment les députés avaient multiplié les cas d'exemption pour minimum d'existence, alors que le projet déposé par M. Caillaux n'admettait qu'un seul cas d'exemption.

Dans le canton de Zurich, la capitale des idées avancées en Suisse, une disposition fiscale présente quelque chose d'analogue. Il y a deux impôts directs, sur le capital et sur le revenu. Il y a aussi un impôt sur les citoyens actifs, lequel est en principe de 1 franc. — Ceci posé, les communes peuvent édicter des suppléments aux deux impôts directs, mais avec cette réserve que lorsqu'elles prennent 1 0/00 sur la fortune, elles doivent prendre 1 franc sur chaque citoyen de la commune, et 1 fr. 50 dans les ménages.

On a reproché à cette combinaison d'être trop dure. Quand, par exemple, on veut construire une route ou une école, les grosses dépenses que la construction entraîne retombent, dit-on, dans une proportion trop forte sur les citoyens actifs. Il y a des cas dans lesquels chacun de ces citoyens paie jusqu'à 50 francs. — Cette critique est peut-être juste en tant qu'elle porte sur le taux du rapport établi entre l'impôt sur la fortune et l'impôt sur les citoyens actifs. Mais le rapport lui-même nous paraît offrir de réels avantages au point de vue justice, et présenter une certaine garantie contre trop d'arbitraire.

Il est vrai que ce premier obstacle, dépendant de la législation fiscale, est de nature à céder comme les autres dispositions de cette législation, à la pression des masses électorales. — Mais, tant qu'il tiendrait, un système de progressivité reposant sur cette base réaliserait, croyons-nous, un progrès dans la Justice fiscale.

Le second obstacle est beaucoup plus solide, parce qu'il vient de la plus formidable des majestés, celle qui a vaincu et vaincra même la royauté du nombre : la nature des choses. Du jour où le taux d'imposition deviendra trop arbitraire, les revenus injustement frappés échapperont presque tous au fisc. **Aucun gouvernement n'a pu empêcher l'or de se terrer aux heures de trouble, ni les capitaux mobiliers trop menacés de gagner des régions plus clémentes.** — Seulement, le poids de l'impôt retombe alors avec encore plus d'injustice sur la fortune immobilière et sur les revenus fonciers, et d'autre part, les mesures de coercition vexatoire et arbitraire ajoutent à l'iniquité de la loi, de sorte que celle-ci, bien qu'arrêtée dans son fonctionnement, reste encore un instrument d'injustice.

Pour conclure, la progressivité nous semble théoriquement plus près de la Justice. — Mais il est à craindre que sa réalisation, dans une Société organisée politiquement dans la forme démocratique et économiquement sur les principes de propriété individuelle et de liberté des citoyens, arrive à produire des iniquités bien plus nombreuses et bien plus insupportables que la proportionnalité. — Il faudrait, à notre avis rejeter toute exemption à la base et ne pas pouvoir modifier le taux de taxation d'une catégorie de contribuables sans être obligé de modifier, dans le même sens d'augmentation ou de diminution, les taux de toutes les autres catégories.

*
* *

En fait, dans la plupart des états civilisés modernes, on constate actuellement une tendance vers la progression.

L'Angleterre l'a admise dans l'income-tax et l'impôt des successions (1).

La Prusse a fait de même pour l'Einkommensteuer (2).

Les Etats-Unis « viennent de commencer une procédure de « révision constitutionnelle en vue de l'organisation d'un « impôt progressif fédéral sur le revenu (Loi du 1^{er} août 1909) (3). »

En France, les répartiteurs, surtout dans les communes rurales, ont établi d'eux-mêmes, en fait, la progressivité dans la contribution mobilière en faisant varier l'élément imposable (4).

En outre depuis les lois de 1901 et 1902, l'impôt sur les successions a bien acquis le caractère progressif.

Enfin la progressivité est appliquée dans le projet d'impôt

(1) Seligman, *op. cit.*, p. 38 à 43.

(2) Jèze, *op. cit.*, p. 658.

(3) Jèze, *op. cit.*, p. 658.

(4) Jèze, *op. cit.*, p. 824 et 825.

complémentaire sur le revenu voté le 9 mars 1909 par la Chambre des Députés.

III. *Personnalité ou réalité.* — On peut déterminer la part d'impôt de chacun, soit en tenant compte exclusivement de la matière imposable, abstraction faite de la situation personnelle de celui qui possède l'objet imposé, — soit, au contraire, en considération de cette situation personnelle.

Dans le premier cas, l'impôt est réel, autrement dit objectif. — Dans le second, il est personnel, autrement dit subjectif.

De ces deux formes d'imposition, laquelle respecte-t-elle le mieux la règle de l'uniformité ?

On a vivement reproché à l'impôt réel de ne pas tenir suffisamment compte de cette règle.

D'abord, d'impôt à impôt, la matière imposable est reconnue et saisie avec des difficultés très inégales. — Pour l'impôt foncier, on peut, jusqu'à une certaine limite, assez bien dégager le montant approximatif de la capacité productive et du produit net. — C'est déjà beaucoup plus difficile pour l'impôt sur l'industrie et l'impôt sur les professions libérales. — Quant au produit de l'intérêt des capitaux, il échappe assez facilement au contrôle. — Par contre, il est beaucoup

plus aisé de dégager le produit des services des fonctionnaires ou celui du travail inférieur.

De tout cela résultera donc une surimposition de la propriété immobilière par rapport à la propriété mobilière, ainsi que du produit du travail par rapport au produit du capital et aux bénéfices de l'industrie, du commerce ou des professions libérales.

Ensuite, dans le domaine particulier de chaque impôt, on rencontre de sérieuses difficultés pour reconnaître et saisir le produit.

Prenons par exemple l'impôt foncier des propriétés non bâties. Le revenu net d'une terre varie considérablement suivant les modes d'exploitation et la situation de la terre par rapport aux communications et aux débouchés.

L'impôt sur l'industrie ne tient pas compte des inégalités considérables résultant des qualités différentes des sujets directeurs, de la nature de chaque industrie, de son importance des branches différentes dont elle se compose.

Des considérations analogues s'appliquent, à peu de chose près, à l'impôt sur les professions libérales, ou à l'impôt sur l'intérêt des prêts.

D'autre part, l'impôt réel ne tient pas compte des dettes, d'où il suit que, même quand la taxe a une assiette uniforme, les propriétaires des objets imposés peuvent être chargés sans aucune uniformité. Par exemple, l'impôt frappant un immeuble sera le même, que l'immeuble soit hypothéqué ou qu'il ne le soit pas. Dans cet ordre d'idées, l'impôt frappant cette industrie sera le même, que cette industrie travaille à perte ou qu'elle travaille à bénéfice.

Enfin, l'impôt objectif s'attache si bien à l'objet, qu'il produit les effets d'une charge réelle de la chose imposée, et que ses modifications font varier la valeur en capital de cette chose. « Si l'impôt augmente, la charge réelle augmente et la « valeur en capital diminue. Inversement, si l'impôt diminue, « la charge réelle diminue, et la valeur en capital augmente. « L'effet de toute modification de l'impôt peut donc être une « modification ou un cadeau. (1) »

Et ceci n'est pas seulement un échec à la règle de l'uniformité des charges. C'est, au point de vue de la pratique financière, une gêne sérieuse pour le Trésor. Le Législateur, en effet, « sera poussé à ne pas toucher aux taux de l'impôt, à cause de la confiscation ou du cadeau (2). » — Or, cette modification peut être exigée par les besoins financiers de l'Etat,

(1) Jèze, *op. cit.*, p. 666.

(2) Jèze, *op. cit.*, p. 667.

comme par l'opportunité d'arriver à une meilleure répartition des charges en corrigeant les taux respectifs des différents impôts. — Un système d'impôts réels manque donc d'élasticité.

*
* *

Telles sont les critiques faites aux impôts réels.

En regard, on fait observer, d'une part que le taux de l'impôt personnel peut être augmenté ou diminué sans les mêmes difficultés, — d'autre part, que cet impôt, adoptant toujours la même base de taxation, à savoir la situation de fortune du contribuable, permet nécessairement une répartition plus uniforme.

Ces avantages sont indiscutables, et théoriquement, au point de vue de l'uniformité, l'impôt personnel est supérieur à l'impôt réel.

Mais le premier présente, par contre, de si graves inconvénients que, non seulement la technique financière mais même l'idée de Justice, s'opposent à ce qu'il supplante complètement le second.

Tout d'abord, l'impôt personnel est extrêmement difficile à organiser pratiquement. — La base de taxation étant la situation de fortune du contribuable l'Administration devra se rendre compte des conditions économiques dans lesquelles se

trouve chaque individu ; elle devra posséder exactement toutes les indications de fait relatives aux patrimoines et aux gains de chaque personne.

Or, cela est extrêmement malaisé, et le sera de plus en plus à mesure que les relations économiques deviendront encore plus nombreuses et plus complexes.

En outre, la difficulté est multipliée du fait que la situation de fortune de chacun est susceptible de varier, et varie effectivement, de façon fréquente.

De tout ceci, il résulte que le fisc sera obligé de recourir à des mesures inquisitoriales et vexatoires qui porteront atteinte à la liberté des citoyens, — qui tendront à faire fuir les capitaux et à nuire par conséquent à la prospérité économique du pays, — qui enfin pourront, surtout dans le Commerce et l'Industrie, nuire gravement aux contribuables en permettant souvent de découvrir leur situation réelle et en portant atteinte à leur crédit.

En second lieu, l'évaluation de la fortune des particuliers ne pourra, malgré tout, jamais se faire sans une part d'arbitraire. Or, cette part peut devenir démesurée, et l'impôt personnel absolument intolérable, dans un pays où les partis politiques, maîtres des Législateurs et par suite des fonctionnaires, peuvent influencer sur l'évaluation en vue de l'impôt soit du revenu global, soit de la fortune. L'impôt personnel de-

vient alors, sous l'invocation hypocrite de la Justice, un instrument d'oppression (1). — Ceci nous paraît particulièrement à redouter dans un Etat démocratique et parlementaire, où le jeu normal des institutions semble reposer sur la lutte des partis.

Or, ce grave inconvénient ne peut pas exister du moins au même degré pour les impôts réels (2).



Quelle conclusion tirer de cette étude surtout négative, puisqu'elle aboutit à relever de très sérieux griefs contre l'une et l'autre forme d'impôts.

La meilleure façon de régler la question, celle qui répond peut-être le mieux à l'idée de la Justice et aux vastes besoins financiers des Etats modernes, nous semble être celle qu'indique Wagner. Une combinaison d'un impôt personnel sur le revenu avec les impôts réels dont on corrigerait dans la mesure du possible les inconvénients (3). — D'un côté, le premier réaliserait mieux la règle de l'uniformité et pourrait,

(1) V. Léon Say, *Solution démocratique à la question des Impôts*. Paul Leroy-Beaulieu, *Science des Finances*, t. I, livre II, chap. x. Stourm, *Système généraux d'impôts*, 2^e édit. p. 219 et suiv. Charles Benoist, *Discours à la Chambre des Députés*, 1^{er} Juillet 1907.

(2) Jèze, *Cours élémentaire*, 4^e édit. p. 665.

(3) Wagner, *op. cit.*, p. 326. V. aussi Jèze, *Cours élémentaire*, 4^e édit. p. 667.

suivant les nécessités du Trésor, être sensiblement accru ou réduit sans qu'on bouleverse le régime de la propriété privée, du commerce ou de l'Industrie. — Par ailleurs, si les passions des partis ne deviennent pas trop vives et si les mœurs politiques ne descendent pas à un niveau trop bas, les impôts réels pourront être un contre-poids suffisant aux imperfections nécessaires de l'évaluation du revenu.

..

Il y a, dans les Législations positives, un courant certain dans le sens de cette solution.

D'une part, nous avons cité les applications réalisées ou rejetées de l'impôt personnel sur le revenu.

D'autre part, on a fait un pas important vers la suppression de l'abus le plus criant présenté par les impôts réels, à savoir la non déduction du passif.

L'application du principe de non déduction qui a soulevé les plus violentes protestations est celle qui a été faite dans l'impôt des successions.

Ce dernier a le caractère d'un impôt sur l'enrichissement du bénéficiaire. Et de fait, le Législateur a nécessairement admis ce caractère, puisqu'il a gradué le tarif suivant le degré

de parenté de l'héritier et que des tarifs variés n'auraient pas eu de raison d'être s'il s'était agi d'un impôt de mutation. — Or, il est évident qu'un impôt sur l'enrichissement ne peut porter que sur l'augmentation réelle du patrimoine, c'est-à-dire sur l'actif net.

Il a donc contradiction à prétendre qu'il s'agit d'un impôt sur l'enrichissement pour graduer les droits, — et qu'il s'agit d'un impôt de mutation pour taxer l'actif brut.

D'ailleurs, même au point de vue de la mutation, de bons esprits pensent que ce qu'il est rationnel de prendre en considération, c'est la valeur réelle du patrimoine transmis plutôt que les différents biens composant ce patrimoine. *Non sunt bona*, disait l'ancien adage, *nisi deducto ære aliene* (1). »

Mais ce qui est certain, c'est que la non déduction du passif entraînait des conséquences absolument contraires à l'équité.

Elle aboutissait à surtaxer ceux qui s'enrichissaient le moins. Ainsi, celui qui recueillait un immeuble de 100.000 francs grevé de 90.000 francs recevait une valeur réelle de 10.000 francs et payait l'impôt sur 100.000 francs exactement comme celui qui héritait réellement de cette dernière somme.

En outre, le droit de succession se trouvait ainsi payé souvent deux fois. Dans l'espèce ci-dessus, l'héritier de l'immeuble

(1) Voir notamment Plagnol, t. I, p. 647.

grevé payait l'impôt sur les 90.000 francs représentant la dette de son auteur, — ce qui n'empêche pas l'héritier du créancier des 90.000 francs de payer également l'impôt sur ces 90.000 francs — qui représentaient, dans son héritage à lui, un élément d'actif réel.

Aussi, le principe de non déduction du passif a-t-il été apprécié d'une façon excessivement dure, notamment par M. Paul Leroy-Beaulieu : « Rien n'égale, écrivait celui-ci, « comme excès de pouvoir et comme outrage à la Justice, « l'usage suivi par le fisc, en France, de taxer les successions « sans en déduire les dettes. Il est impossible de voir un plus « monstrueux abus de la force publique ».

Le principe contraire n'a cependant triomphé qu'assez récemment, non sans difficultés, dans la Législation française. La loi du 25 février 1901 autorise, sauf exceptions limitativement énumérées, la déduction des dettes pour l'établissement des droits de succession. — La seule condition, c'est que ces dettes soient prouvées de la manière prescrite par la loi. Celle-ci accepte tous titres susceptibles d'être admis en Justice contre le défunt : actes authentiques, jugements, actes sous signature privée, livres de commerce du défunt pour les dettes commerciales. Mais dans tous les cas, l'Agent de l'Administration aura le droit d'exiger une attestation des créanciers certifiant l'existence de la dette à l'ouverture de la succession.

Une autre application du principe de non déduction du passif choque aussi le sentiment de Justice : à savoir, l'impôt frappant un immeuble hypothéqué aussi lourdement qu'il frapperait le même immeuble non hypothéqué.

On pourrait, tout en maintenant à l'impôt foncier son caractère réel, réformer ce système. Mais il faut reconnaître qu'en raison des phénomènes d'incidence, il serait bien difficile d'améliorer dans la réalité, sans perte pour le Trésor, la situation du débiteur.

La réforme est beaucoup plus aisée avec l'impôt personnel sur le revenu. Le projet voté par la Chambre des Députés, le 9 mars 1909, réalise sur ce point un progrès, et contient d'ailleurs d'autres applications du principe de la déduction du passif.

Voici ce que dispose son article 52.

« Les intérêts des dettes hypothécaires privilégiées ou garanties par une antichrèse, qui ont été soumis à l'impôt au titre
« de la troisième catégorie, seront déduits du revenu imposable
« des immeubles grevés.

« Les intérêts des dettes chirographaires ayant date certaine
« et les arrérages payés par les débiteurs à titre obligatoire seront, sous la même condition, déduits des revenus du
« débiteur, à l'exception de ceux taxés au titre de la troisième
« catégorie. La déduction est imputée d'abord sur les revenus
« de l'entreprise ou de l'exploitation pour les besoins de la-

« quelle la dette aura été consentie. En cas d'insuffisance des
« dits revenus, ou à défaut de justification concernant la cause
« de la dette, l'imputation est faite successivement sur les
« revenus des catégories taxées, au taux le moins élevé.

« Lorsque des valeurs ou titres nominatifs ont été consti-
« tués en gage ou nantissement de créances, le débiteur peut
« obtenir le remboursement de l'impôt sur le revenu des dits
« titres ou valeurs jusqu'à concurrence du montant des droits
« perçus sur les intérêts de sa dette (1). »

En résumé, le projet n'impose le revenu que déduction
faite :

- 1° Des intérêts des dettes hypothécaires ;
- 2° Des intérêts des dettes chirographaires ayant date cer-
taine ;
- 3° Des arrérages payés par des débiteurs à titre obligatoire.

L'article 53 du projet organise le contrôle de la déduction,
et l'article 54 édicte les sanctions contre les fraudeurs.

(1) Voir Chamousset, « De la déduction du Passif dans le projet
« d'impôt sur le Revenu voté par la Chambre des Députés le 9 Mars
« 1909 ».

CONCLUSION

Constatant que toutes les réformes fiscales actuellement proposées soit aux législateurs, soit à l'opinion se proclament fondées sur la justice et impérieusement réclamées par elle, nous nous sommes donné pour tâche de rechercher si, scientifiquement, cette notion est capable de fournir à la science financière des lois certaines ou même ses indications absolument précises.

Le rapprochement que cette étude conduit à faire entre les espoirs propagés par les hommes politiques et ceux permis par la raison dégage une ironie pénible.

Avant tout, l'analyse du concept universel de justice établit que celui-ci se ramène à la notion abstraite d'une limite dont la place n'est point fixée et ne peut l'être, dans chaque problème concret, que par référence à un principe extérieur. — En d'autres termes, il existe bien une notion universelle et première, grâce à laquelle chacun de nous sent qu'il y a des actes

justes et des actes injustes, mais cette notion, par elle-même, est incapable de fournir un critérium indiquant quels actes sont justes et quels actes sont injustes. Comme ce critérium doit être cherché ailleurs, et que la raison n'impose aucun choix avec une évidence absolue, on peut dire qu'il n'y a pas, à proprement parler, une idée de justice, mais des idées de justice, idées secondes et discutables.

La conséquence, c'est qu'il est impossible, scientifiquement, de faire de la notion du juste la base d'un système social et à plus forte raison fiscal. — Tous les systèmes qui se prétendent malgré tout fondés sur cette notion, reposent en réalité sur les conceptions religieuses, philosophiques, politiques, sociales de leurs partisans. — Or, ces conceptions se sont formées sous l'influence d'une foule de facteurs étrangers à la notion proprement dite de justice : atavisme, milieu, intérêts, sentiments, direction donnée à l'instruction, action de l'intelligence personnelle, etc...

Dans ces conditions, ni directement ni indirectement, le concept de justice ne peut, par sa valeur propre, fournir à la science financière de véritables lois, pouvant comme telles s'imposer partout.

*
* *

Doit-on espérer, du moins, que dans une organisation sociale déterminée la notion de justice pourra jouer un rôle effectif en matière fiscale ?

L'avis général est qu'elle peut alors inspirer des règles fondamentales que tout système d'impôts et toute loi fiscale devront respecter. — Et de fait, on admet que dans notre organisation égalitaire, elle inspire les règles de généralité et d'uniformité de l'impôt, comme aussi l'idée que l'impôt doit pourvoir seulement aux besoins *collectifs*.

Mais il ne faut point trop se faire d'illusions sur la portée de ce rôle : entre les principes généraux et la perception effective de l'impôt, la nature même des choses impose un long chemin d'incertitudes, de contradictions, et d'actes arbitraires.

Ainsi, dans nos Sociétés, un obstacle décisif s'oppose à l'application exacte des règles de généralité et d'uniformité : c'est l'impossibilité d'établir un impôt unique. — Dès l'instant où l'on est forcé d'adopter un système compliqué d'impôts multiples, la porte est ouverte aux inégalités mal compensées, aux incidences douteuses, aux incertitudes mères des injustices. Et des principes qui paraissent *a priori* si faciles à réaliser avec un impôt unique deviennent sans grande portée pratique, tant ils semblent loin de pouvoir déterminer un choix entre les multiples combinaisons qui se présentent pour arriver à la répartition des taxes frappant les personnes et les biens presque à chacune de leurs apparitions dans l'existence sociale.

C'est que, de toutes les sciences, la science financière est peut-être celle qui est le plus sous la dépendance des réalités et de leurs nécessités multiples et contradictoires. — Avant tout, l'impérieuse obligation de ne point arrêter toute la vie sociale l'oblige à remplir coûte que coûte son objet, qui est de pourvoir aux besoins de l'Etat sans ruiner le pays.

Si en face de ce but immédiat, précis et certain la notion de Justice imposait à notre raison des voies et moyens également précis et certains, c'est très légitimement qu'on s'indignerait dans le cas où la force des choses obligerait à recourir à des moyens différents.

Mais le concept de Justice n'impose rien avec certitude. Il est invoqué également par ceux qui font ou veulent faire de l'impôt un contrat, et par ceux qui en font ou en veulent faire une obligation sociale, — par ceux qui n'admettent aucune exemption sauf celle pour indigence, et par ceux qui admettent les exemptions du minimum d'existence, des charges de famille, voire certains privilèges, — par ceux qui approuvent la discrimination, et par ceux qui la combattent, — par ceux qui réclament la taxation proportionnelle et réelle, et par ceux qui soutiennent la taxation progressive et personnelle. — Et ceux même, qui ont cru pouvoir se prononcer fermement pour un système général, avouent ensuite ne plus pouvoir conserver leur assurance quand il s'agit de régler l'application détaillée.

Devant de pareilles constatations, la science financière ne-

peut faire qu'une chose : suivre les données techniques de l'expérience fiscale.

*
* *

Dans ces conditions, dira-t-on, la Justice n'a, en réalité, plus rien à voir en matière financière.

Ce n'est pas absolument exact.

De même que, dans la théorie de Spencer, l'homme arrive, par les réactions agréables ou pénibles que ses actes provoquent, à l'élaboration du sentiment et de l'idée de Justice, de même la science financière, par les réactions que provoquent les mesures qu'elle conseille, arrive expérimentalement à connaître les limites de la Justice fiscale — Celle-ci, de façon très générale, sont bien déterminées par l'organisation sociale de l'Etat dont il s'agit, et c'est ainsi que dans nos Sociétés égalitaires, tout impôt trop ouvertement contraire à l'égalité provoquerait des réactions violentes indiquant que les limites de la Justice fiscale ont été dépassées. — Mais encore une fois, l'indication qu'on peut tirer de l'organisation sociale est trop générale et lointaine pour pouvoir être dégagée avec certitude par la logique abstraite : elle ne sera dégagée qu'empiriquement et relativement par la science financière, qui restera toujours une science essentiellement expérimentale.

La valeur scientifique de la notion de Justice est donc nulle. Mais son caractère universel lui donne au contraire une telle valeur comme force sociale, que les hommes politiques cherchent toujours à en tirer des déductions et des démonstrations logiques en faveur de leurs systèmes fiscaux, au lieu de construire ces derniers d'après les données techniques de la matière. Et quand, par la force des choses les systèmes ont échoué, ils proclament la Justice violée dans la conception qu'ils s'en sont faite, s'attristent, s'indignent, et affirment leur espoir de voir un jour la Justice régir plus immédiatement la science financière.

Ni cette tristesse, ni cette indignation, ni cet espoir, ne paraissent commandés par la raison : la notion du juste ne doit jamais être négligée en matière fiscale, mais son rôle est celui d'une force sociale corrigeant les errements d'une science expérimentale. Il ne sera jamais celui d'une idée première imposant des lois absolues à la manière d'un axiome dans une science de raisonnement.

Vu : le doyen,
P. CAUWÈS.

Vu : le Président de thèse,
TRUCHY.

Vu et permis d'imprimer,
le Vice-Recteur de l'Académie de Paris,
L. LIARD.

TABLE DES MATIÈRES

INTRODUCTION,	1
Chapitre I. — Analyse du concept de Justice.	5
Origine.	5
Contenu et fondement rationnel,	7
Caractères distinctifs.	10
Chapitre II. — Rôle de l'idée de Justice en matière fiscale.	20
Chapitre III. — Généralité et Uniformité de l'Impôt.	30
Section 1 ^{re} : Notions communes aux deux principes.	30
Section 2 ^{me} : Généralité de l'Impôt.	34
a) Imposition des personnes physiques.	35
b) Imposition des personnes morales.	46
c) Exceptions au principe de la généralité.	51
Section 3 ^e : Uniformité de l'impôt.	72
1 ^o Discrimination et non discrimination.	73
2 ^o Proportionnalité et progressivité.	83
3 ^o Personnalité et réalité.	100
CONCLUSION.	111

SAINT-AMAND (CHER). — IMPRIMERIE BUSSIÈRE.
